

ความเหมาะสมของการให้อำนาจอธิบดีในการประกาศราคาขายปลีกแนะนำ
ตามพ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิต

นายชานนท์ จูตะกานนท์

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2560

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของเอกัตศึกษาที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)
เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของเอกัตศึกษาที่ส่งผ่านทางคณะที่สังกัด

The abstract and full text of individual study in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)
are the individual study authors' files submitted through the faculty.

หัวข้อวิทยานิพนธ์	ความเหมาะสมของการให้อำนาจอธิบดีในการประกาศ ราคาขายปลีกแนะนำตามพ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิต
โดย	นายชานนท์ จุตะกานนท์
รหัสประจำตัว	598 61682 34
หลักสูตร	ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
หมวดวิชา	ภาษีอากร
อาจารย์ปรึกษา	ผศ. กาญจนา นิมมานเหมินท์
ปีการศึกษา	2560

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษาดังนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษา
ตามหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ *mj o n t* อาจารย์ที่ปรึกษา

(ผศ. กาญจนา นิมมานเหมินท์)

กิตติกรรมประกาศ

เอกศีกษาเล่มนี้สำเร็จได้โดยได้รับการเอื้อเฟื้อข้อมูลที่มีประโยชน์และความช่วยเหลืออย่างดีจาก ผศ. กาญจนา นิมมานเหมินท์อาจารย์ที่ปรึกษาที่กรุณาสละเวลาให้ความรู้ คำแนะนำ รวมถึงความคิดเห็นที่เป็นประโยชน์ต่อการจัดทำเอกศีกษานี้ ตลอดจนพิจารณาการปรับปรุงแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ ซึ่งทำให้เอกศีกษานี้มีความถูกต้องสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้

ขอขอบพระคุณท่านคณาจารย์ทุกท่านในหลักสูตรศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมาย เศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ที่ให้ทั้งความรู้และกระบวนการทางความคิดแก่ผู้ศีกษาตลอดระยะเวลาในการศีกษา รวมถึงชี้แนะแนวทาง ประเด็นปัญหา ทำให้ผู้เขียนสามารถถกถียงและนำมาใช้ในการทำเอกศีกษาครั้งนี้

ขอขอบพระคุณบุคคลในครอบครัว เพื่อนๆร่วมรุ่นศิลปศาสตรมหาบัณฑิต รวมถึงผู้ที่เกี่ยวข้อง และให้ความช่วยเหลือทุกท่านที่เป็นกำลังใจ ให้ความช่วยเหลือ รวมถึงเป็นแรงผลักดันให้ผู้เขียนสามารถจัดทำเอกศีกษานี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

ชานนท์ จูตะกานนท์

บทคัดย่อ

เอกตศึกษานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความเหมาะสมของการให้อำนาจอธิบดีในการประกาศราคาขายปลีกแนะนำตามพ.ร.บ.พาณิชย์สรรพสามิตพ.ศ. 2560 โดยพิจารณาถึงหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกรมสรรพสามิตใช้ในการกำหนดและประกาศราคาขายปลีกแนะนำว่ามีความเหมาะสมหรือไม่ ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการเสนอการแก้ไขปรับปรุงหลักเกณฑ์และวิธีการในการตรวจสอบและประกาศราคาขายปลีกแนะนำของอธิบดีกรมสรรพสามิต วิธีการศึกษานอกจากจะพิจารณาจากตัวพ.ร.บ.พาณิชย์สรรพสามิตไทยเองแล้ว ยังได้ศึกษาถึงหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดฐานภาษีตามมูลค่าที่มาจากราคาขายสินค้าที่ซื้อขายในประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศฟิลิปปินส์เพื่อนำมาใช้ในการวิเคราะห์หาแนวทางที่เหมาะสมในการนำหลักเกณฑ์และวิธีการกำหนดฐานภาษีตามมูลค่าดังกล่าวมาปรับใช้ในประเทศไทย

ทั้งนี้จากการศึกษาพบว่าพ.ร.บ.พาณิชย์สรรพสามิตกำหนดว่า หากกรมสรรพสามิตตรวจพบว่าราคาขายปลีกที่ผู้ค้าปลีกขายให้แก่ผู้บริโภคมีหลายราคา ให้อธิบดีมีอำนาจในการประกาศให้นำราคาขายปลีกที่กรมสรรพสามิตตรวจพบที่สูงที่สุดเป็นราคาขายปลีกแนะนำที่จะนำมาใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิต นอกจากนี้หากอธิบดีพบว่ารายขายปลีกแนะนำไม่สอดคล้องกับความเป็นจริงหรือไม่เป็นไปตามกลไกตลาดและไม่สามารถหาราคาฐานนิยมได้ให้อธิบดีมีอำนาจในการประกาศให้นำราคาขายปลีกที่กรมสรรพสามิตตรวจพบที่สูงที่สุดเป็นราคาขายปลีกแนะนำที่จะนำมาใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตอีกด้วย เมื่อพิจารณาในทางปฏิบัติแล้วจะพบว่าหลักเกณฑ์ดังกล่าวยังไม่ถูกต้อง เนื่องจากผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่สามารถกำหนดให้ผู้ค้าปลีกขายสินค้าของตนในราคาที่ตนกำหนดได้เนื่องจากจะเป็นการขัดกับพ.ร.บ.การแข่งขันทางการค้าซึ่งได้กำหนดห้ามไม่ให้ผู้ประกอบการกระทำการอันเป็นการผูกขาดทางการค้าไว้ นอกจากนี้การประกาศกำหนดให้ใช้ราคาสูงสุดมาเป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตยังถือเป็นการกำหนดที่ไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี

ดังนั้นข้อกำหนดเกี่ยวกับการให้อำนาจอธิบดีในการประกาศราคาขายปลีกแนะนำจึงควรได้รับการแก้ไข โดยการแก้ไขกฎหมายโดยให้เปลี่ยนจากการกำหนดให้ใช้ราคาขายปลีกที่สูงที่สุดเป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตเป็นการใช้ราคาขายปลีกแนะนำซึ่งในทางปฏิบัติเป็นราคาที่ปรากฏอยู่ที่ตัวสินค้าตามสื่อสิ่งพิมพ์หรือสื่ออิเล็กทรอนิกส์ ในรายการราคา หรือราคาขายที่ได้แจ้งไว้กับทางราชการ เนื่องจากราคาดังกล่าวสะท้อนราคาของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าประสงค์จะใช้เป็นราคาขายต่อผู้บริโภค

ทั่วไป ซึ่งจะทำให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้า และเอื้อต่อกระบวนการตรวจสอบราคาขายปลีกแนะนำของกรมสรรพสามิตให้เป็นไปโดยสะดวกและรวดเร็ว

สารบัญ

หน้า

บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	1
1.3 ขอบเขตของการศึกษา.....	2
1.4 สมมติฐานการวิจัย.....	2
1.5 วิธีการศึกษาวิจัย.....	2
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	3
บทที่ 2 ความเป็นมาและแนวคิดเกี่ยวกับการใช้ราคาขายปลีกแนะนำเป็นฐานในการคำนวณภาษี.....	4
2.1 ความเป็นมาและแนวคิดเกี่ยวกับการใช้ราคาขายปลีกแนะนำเป็นฐานในการคำนวณภาษี สรรพสามิตของประเทศไทย.....	4
2.2 ภาษีสรรพสามิตตามพ .ศ.ภาษีสรรพสามิตพ.บ.ร.2560.....	7
2.2.1 สินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต.....	8
2.2.2 การจัดเก็บภาษีสรรพสามิต.....	9
2.2.3 อัตราภาษีสรรพสามิต.....	15
2.2.4 วิธีเสียภาษีสรรพสามิต.....	17
2.2.5 การตรวจสอบและประเมินภาษีสรรพสามิต.....	18
2.2.6 บทกำหนดโทษ.....	28
บทที่ 3 ฐานภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าตามกฎหมายต่างประเทศ.....	29
3.1 ภาษีสรรพสามิตของประเทศสหรัฐอเมริกา.....	29
3.1.1 สินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต.....	29
3.1.2 การจัดเก็บภาษีสรรพสามิต.....	30

3.1.4 วิธีเสียภาษีสรรพสามิต	34
3.1.5 การตรวจสอบและประเมินภาษีสรรพสามิต	35
3.1.6 บทกำหนดโทษ	36
3.2 ภาษีสรรพสามิตของประเทศของประเทศฟิลิปปินส์	36
3.2.1 สินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต	36
3.2.2 การจัดเก็บภาษีสรรพสามิต	37
3.2.3 อัตราสรรพสามิตที่จัดเก็บ	39
3.2.4 วิธีเสียภาษีสรรพสามิต	40
3.2.5 การตรวจสอบและประเมินภาษีสรรพสามิต	40
3.2.6 บทกำหนดโทษ	40
3.3 การเปรียบเทียบหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดฐานภาษีตามมูลค่า	41
3.3.1 การเปรียบเทียบหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดฐานภาษีตามมูลค่าของประเทศ สหรัฐอเมริกากับประเทศไทย	41
3.3.2 การเปรียบเทียบหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดฐานภาษีตามมูลค่าของประเทศฟิลิปปินส์ กับประเทศไทย.....	42
บทที่ 4 การวิเคราะห์ประเด็นปัญหาและแนวทางแก้ไข.....	44
4.1 ประเด็นปัญหาการให้อำนาจอธิบดีในการประกาศราคาขายปลีกแนะนำ.....	44
4.2 แนวทางการแก้ไขปัญหาการให้อำนาจอธิบดีในการประกาศราคาขายปลีกแนะนำ.....	50
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	52
5.1 บทสรุป	52
5.2 ข้อเสนอแนะ	54
บรรณานุกรม	57
ภาคผนวก	61

สารบัญตาราง

		หน้า
ตารางที่ 1	อัตราภาษีสรรพสามิตตามมูลค่ากฎกระทรวง เรื่องกำหนดพิกัดอัตราภาษี สรรพสามิต พ.ศ. 2560.....	16
ตารางที่ 2	อัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับอาวุธปืนและลูกกระสุนปืนสหรัฐอเมริกา.....	33
ตารางที่ 3	อัตราภาษีสรรพสามิตสหรัฐอเมริกาที่จัดเก็บโดย Internal revenue Service.....	34
ตารางที่ 4	อัตราภาษีสรรพสามิตประเทศฟิลิปปินส์.....	39

สารบัญภาพ

		หน้า
รูปภาพที่ 1	แบบแจ้งราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรมตามพ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตพ.ศ. 2527 (ภษ.01-44).....	5
รูปภาพที่ 2	แบบราคาขายปลีกแนะนำตามพ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตพ.ศ. 2560 (ภส.02- 01).....	11
รูปภาพที่ 3	สรุปโครงสร้างราคาขายปลีกแนะนำ.....	15
รูปภาพที่ 4	สรุปการประกาศราคาขายปลีกแนะนำ.....	27

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ก่อนที่จะมีการตราพ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิต ๒๕๖๐ เดิมพ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีกำหนดฐานภาษีตามมูลค่าสำหรับสินค้าที่ผลิตในประเทศจากราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรมและสินค้าที่นำเข้ามาจากราคา ซี.ไอ.เอฟ. อย่างไรก็ตามระบบการคำนวณภาษีดังกล่าวไม่สามารถควบคุมปัญหาการกำหนดราคาโอนสินค้าเพื่อให้เสียภาษีต่ำ รวมถึงการใช้ดุลยพินิจของอธิบดีในการประกาศราคาขายปลีกอย่างไม่เป็นธรรมได้ จึงจำเป็นต้องยกร่างพระราชบัญญัติสรรพสามิตใหม่

ภายใต้ พ.ร.บ.สรรพสามิตฉบับใหม่ หรือ พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิต ๒๕๖๐ ได้กำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าแจ้งราคาขายปลีกแนะนำอันหมายถึงราคาของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าสินค้าต้องการจะขายให้กับผู้บริโภคทั่วไปรายสุดท้ายในตลาดปกติต่ออธิบดีกรมสรรพสามิต นอกจากนี้ยังให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพสามิตในการประกาศราคาขายปลีกแนะนำสำหรับใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิต หากกรมสรรพสามิตตรวจพบว่าราคาของผู้ค้าปลีกขายสินค้าให้กับผู้บริโภคมีหลายราคา ให้อธิบดีมีอำนาจประกาศให้ใช้ราคาที่สูงที่สุดที่ผู้ค้าปลีกขายสินค้าให้กับผู้บริโภคเป็นราคาขายปลีกแนะนำและนำราคาดังกล่าวมาใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิต นอกจากนี้ในกรณีที่กรมสรรพสามิตตรวจสอบราคาขายปลีกแนะนำที่ได้รับแจ้งจากผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าแล้วพบว่าราคาขายปลีกแนะนำดังกล่าวไม่สอดคล้องกับความเป็นจริงหรือราคาขายปลีกแนะนำไม่เป็นไปตามกลไกตลาดและไม่สามารถหาราคาฐานนิยามได้ พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิต ๒๕๖๐ ได้กำหนดให้นำราคาขายปลีกที่สูงที่สุดมาเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีได้ก็ได้ ซึ่งในทางปฏิบัติผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าไม่สามารถควบคุมหรือกำหนดราคาขายซึ่งผู้ค้าปลีกขายให้แก่ผู้บริโภคได้ เนื่องจากอยู่นอกเหนือการควบคุมของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า และหากผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าควบคุมราคาขายที่ผู้ค้าปลีกขายให้แก่ผู้บริโภคได้ ก็จะเป็นการขัดกับ พ.ร.บ.การแข่งขันทางการค้า มาตรา 55

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาถึงความเหมาะสมของการให้อำนาจอธิบดีในการประกาศราคาขายปลีกแนะนำ อันเป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตตามพ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตของประเทศไทย

2. เพื่อศึกษาของหลักเกณฑ์และวิธีการกำหนดฐานภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าของต่างประเทศ

1.3 ขอบเขตของการศึกษา

ขอบเขตในการศึกษาสำหรับเอกตศึกษานี้ประกอบด้วย

1. เป็นการศึกษาเกี่ยวกับความเหมาะสมของอำนาจของอธิบดีในการประกาศราคาขายปลีกแนะนำอันเป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตตามพ.ร.บ. ภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยเท่านั้น
2. การศึกษาเปรียบเทียบเกี่ยวกับการกำหนดฐานภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศฟิลิปปินส์เท่านั้น

1.4 สมมติฐานการวิจัย

การให้อำนาจอธิบดีในการประกาศราคาขายปลีกแนะนำเพื่อใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตตามพ.ร.บ. ภาษีสรรพสามิตมาตรา 17 กฎกระทรวง เรื่องการพิจารณาและประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำพ.ศ. 2560 ข้อ 3 (2) วรรค 2 และ ข้อ 8 (1) และ ข้อ 8 (2) (ก) กรณีที่ไม่สามารถหาราคาฐานนิยมได้ โดยใช้ราคาขายปลีกที่พบสูงที่สุดเป็นราคาขายปลีกแนะนำ เป็นการขัดต่อกฎหมายว่าด้วยการแข่งขันทางการค้า มาตรา 55 และการใช้อำนาจดังกล่าวทำให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือนำเข้าเสียภาษีสรรพสามิตอย่างไม่เป็นธรรม

1.5 วิธีการศึกษาวิจัย

ศึกษาโดยใช้วิธีการดำเนินการวิจัยทางเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษารวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลจากตัวบทกฎหมาย ข้อเท็จจริง บทความ งานวิจัยต่างๆ และข้อมูลจากเว็บไซต์ที่เกี่ยวข้อง โดยศึกษาเปรียบเทียบหลักเกณฑ์การกำหนดและการตรวจสอบฐานภาษีตามมูลค่าของประเทศไทยกับประเทศที่ประเทศสหรัฐอเมริกาและฟิลิปปินส์ เพื่อใช้พิจารณาเสนอแนวทางแก้ไขหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดหรือตรวจสอบข้อมูลราคาขายปลีกแนะนำต่อไป

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

การศึกษานี้มุ่งหวังเพื่อให้เกิดประโยชน์ในการเสนอหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดหรือตรวจสอบข้อมูลราคาขายปลีกแนะนำโดยไม่ต้องใช้วิธีประกาศราคา

บทที่ 2

ความเป็นมาและแนวคิดเกี่ยวกับการใช้ราคาขายปลีกแนะนำเป็นฐานในการคำนวณภาษี

ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่งซึ่งจัดเก็บกับการบริโภคสินค้าและบริการบางประเภท โดยองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาหรือ OECD ได้ให้คำนิยามไว้ว่า ภาษีสรรพสามิต คือ “ภาษีที่จัดเก็บกับสินค้าบางชนิด...ในขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่งของการผลิตหรือการจำหน่าย และมักจะเก็บตามน้ำหนัก ความหนาแน่น หรือปริมาณของสินค้าแต่บางครั้งก็ตามราคา”¹ ทั้งนี้เหตุผลที่รัฐจัดเก็บภาษีสรรพสามิตนอกจากจะจัดเก็บเพื่อเป็นรายได้ของรัฐแล้ว เหตุผลหลักอีกประการหนึ่งคือ ควบคุมการบริโภคสินค้าและบริการ เนื่องจากสินค้าดังกล่าวเป็นสินค้าที่บริโภคแล้วอาจก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดี สินค้าและบริการที่มีลักษณะเป็นการฟุ่มเฟือย หรือสินค้าที่ได้รับผลประโยชน์เป็นพิเศษจากรัฐ หรือสินค้าที่ก่อให้เกิดภาระต่อรัฐบาลในการที่จะต้องสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ เพื่อให้บริการผู้บริโภค หรือเป็นสินค้าที่ก่อให้เกิดมลภาวะต่อสิ่งแวดล้อม²

จากที่กล่าวมาข้างต้นฐานภาษีสรรพสามิตสามารถจำแนกได้เป็น 3 ประเภทคือ ฐานภาษีตามมูลค่า ฐานภาษีตามปริมาณ และฐานภาษีตามมูลค่าและฐานภาษีตามปริมาณ อย่างไรก็ตามเอกตศศึกษานี้จะเน้นศึกษาเกี่ยวกับฐานภาษีสรรพสามิตตามมูลค่า เนื่องจากภาษีสรรพสามิตของไทยสำหรับสินค้าและบริการจำนวนมากมีการกำหนดฐานภาษีมาจากราคาขายปลีกแนะนำ

2.1 ความเป็นมาและแนวคิดเกี่ยวกับการใช้ราคาขายปลีกแนะนำเป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตของประเทศไทย

ก่อนที่จะมีการยกร่างพ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 พ.ร.บ. ภาษีสรรพสามิตฉบับเก่าได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตคำนวณภาษีจากฐาน “ราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรม” ทั้งนี้ไม่ได้มีการให้คำนิยามของคำว่าราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรมไว้ในพ.ร.บ.ฉบับดังกล่าว อย่างไรก็ตามกรมสรรพสามิตได้กำหนดแบบฟอร์มที่ใช้ในการแจ้งราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรมซึ่งจะใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิต โดยได้แสดง “ราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรมที่ใช้เป็นมูลค่าในการคำนวณภาษี” อย่างชัดเจนในข้อ 10 ดังด้านล่าง

¹ The Organisation for Economic Co-operation and Development, Classification of taxes and interpretative guide [ออนไลน์], 2560. แหล่งที่มา <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/oecd-classification-taxes-interpretative-guide.pdf>

² ประภาส คงเอี่ยม, คำอธิบายภาษีสรรพสามิต, (กรุงเทพมหานคร: นิติธรรม, 2542), หน้า 2

- 2 -

ข้อ 3 รายละเอียดโครงสร้างราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม (ให้กรอกรายละเอียดโครงสร้างราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม
ข้อ 3) ทุกรายการที่ได้แสดงไว้ในข้อ 2)

(1) ลำดับที่ _____ (2) ประเภทพิกัดสินค้า _____ รุ่น/แบบ _____
(3) ทะเบียนรับเลขที่ (เฉพาะเจ้าหน้าที่) _____

รายการ	ราคา	รวม	หมายเหตุ
① ค่าวัตถุดิบทางตรง (ไปกระทบ)..... = 1.1 + ๑๑๑			
1.1			
1.2			
1.3			
1.4			
1.5			
๑๑๑			
② ค่าแรงงานทางตรง			
③ ค่าใช้จ่ายในการผลิต..... = 3.1 + + 3.7			
3.1 ค่าวัตถุดิบทางอ้อม			
3.2 ค่าวัสดุสิ้นเปลือง			
3.3 ค่าแรงงานทางอ้อม			
3.4 ค่าสาธารณูปโภคและพลังงานอื่น ๆ			
3.5 ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์			
3.6 ค่าลิขสิทธิ์หรือค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมที่เกี่ยวข้องกับค่าลิขสิทธิ์หรือค่าสิทธิ			
3.7 ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ			
④ ต้นทุนการผลิตสินค้า = ① + ② + ③			
⑤ ค่าไร			
⑥ ราคาขายที่ยังไม่รวมภาษีสรรพสามิต = ④ + ⑤			
⑦ ภาษีสรรพสามิต = (⑥ X อัตราภาษี) / (1 - (1.1 X อัตราภาษี))			
⑧ ภาษีเก็บเพิ่มเพื่อกระทรวงมหาดไทย..... = (⑦ X 10%)			
⑨ รวมภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระ..... = ⑦ + ⑧			
⑩ ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมที่ใช้เป็นมูลค่าในการคำนวณภาษี..... = ⑥ + ⑨			
⑪ ราคาขายปลีกที่แนะนำ (Suggested Retail Price : SRP) (ถ้ามี).....			

หมายเหตุ : กรณีการแจ้งราคาสินค้ามากกว่า 1 รายการ ให้กรอกรายละเอียดโครงสร้างต้นทุนของรายการที่เหลือตามแบบฟอร์มข้อ 3

ข้าพเจ้าขอรับรองว่ารายการที่แสดงไว้ถูกต้องและครบถ้วนตรงกับความเป็นจริงทุกประการ		
ลงชื่อ _____	ผู้ประกอบอุตสาหกรรม	
(_____)		
วันที่ _____	เดือน _____	พ.ศ. _____

หมายเหตุ: 1. การแจ้งราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมตามแบบ ภ.ย.01-44 เป็นการประเมินตนเองของผู้มีหน้าที่เสียภาษี (Self-Assessment) และ
ข้อ 3) เป็นราคาที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ขายให้แก่ผู้ซื้อจริง ต้องแจ้งไม่น้อยกว่าเจ็ดวันก่อนวันเริ่มจำหน่ายสินค้า เพื่อกรมสรรพสามิตจะนำไป
ข้อ 3) เป็นประโยชน์ในการกำหนดมูลค่าของสินค้าเพื่อเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี
ข้อ 3) 2. ถ้าจะมีการเปลี่ยนแปลงราคาที่ได้แจ้งไว้แล้ว ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมแจ้งราคาที่เปลี่ยนแปลงต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย
ข้อ 3) 3. ไม่น้อยกว่าเจ็ดวันก่อนวันที่จะมีการเปลี่ยนแปลงราคาตามมาตรา 117 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

ตามแบบ ภส.01-44 ข้อ 3 นี้จะเห็นได้ว่าราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรมจะต้องคำนวณตามรายละเอียดโครงสร้างราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรม ซึ่งประกอบด้วยค่าวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง ค่าใช้จ่ายในการผลิต กำไร ภาษีสรรพสามิต และภาษีเก็บเพิ่มเพื่อกระทรวงมหาดไทย ผลรวมที่ได้นี้จะป็นราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรมที่ใช้เป็นมูลค้ำในการคำนวณภาษี

อย่างไรก็ตามแม้ผู้เสียภาษีจะคำนวณราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรมตามวิธีการที่กำหนดไว้ในแบบ ภษ.01-44 กรมสรรพสามิตก็ไม่ยอมรับราคาดังกล่าวในหลายกรณี และได้อาศัยอำนาจตามมาตรา 8 แห่งพ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตฉบับดังกล่าวในการประกาศราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรมเพื่อใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิต

ทั้งนี้เนื่องจากระบบการคำนวณภาษีเดิมไม่สามารถควบคุมปัญหาการกำหนดราคาโอนสินค้าทอดแรกเพื่อให้เสียภาษีต่ำได้ เช่น ผู้ผลิตอาจตั้งผู้จัดจำหน่าย (Distributor) เจ้าเดียวที่ผู้ผลิตมีส่วนการถือหุ้นในบริษัทผู้จัดจำหน่ายร้อยละร้อยขึ้นมา เพื่อมารับซื้อสินค้าจากผู้ผลิตทั้งหมด และกำหนดราคาขายที่มีอัตรากำไรต่ำมาก เป็นเหตุให้ราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรมต่ำและทำให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีน้อยเกินกว่าที่ควร เป็นต้น รวมทั้งปัญหาการใช้ดุลยพินิจของอธิบดีในการประกาศราคาอย่างไม่เป็นธรรม ด้วยเหตุนี้จึงได้มีการออกกฎหมายภาษีสรรพสามิตฉบับใหม่ คือ พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตของไทยฉบับปัจจุบัน โดยสาระสำคัญของกฎหมายที่เปลี่ยนไปจากพ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตฉบับก่อนที่สำคัญได้แก่ การเปลี่ยนฐานในการคำนวณภาษีตามมูลค้ำ จากเดิมฐานภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตในประเทศจะใช้ราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรมและสินค้ำที่นำเข้าจะใช้ราคา ซี.ไอ.เอฟ. มาเป็นราคาขายปลีกแนะนำ ป³

2.2 ภาษีสรรพสามิตตามพ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตพ.ศ. 2560

แนวคิดในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตตามพ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตพ.ศ. 2560 มีหลักการคือ โดยทั่วไปจะมีการจัดเก็บกับสินค้าและบริการบางประเภทที่พิจารณาแล้วว่าเป็นสิ่งที่จะทำลายสุขภาพหรือสิ่งแวดล้อม โดยจะทำการจัดเก็บกับผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าสินค้าที่กฎหมายกำหนดไว้ดังจะได้อธิบายถัดไป

³ ประชาชาติธุรกิจ, ยกเรื่อง "ภาษีสรรพสามิต" หนูน ศก.-เพิ่มขีดความสามารถแข่งขัน [ออนไลน์], 25 พฤษภาคม 2558. แหล่งที่มา https://www.prachachat.net/news_detail.php?newsid=1432536996

2.2.1 สินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต⁴

พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตพ.ศ. 2560 ได้แบ่งสินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต ออกเป็น 21 กลุ่มดังนี้

- (1) สินค้าน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน
- (2) สินค้าเครื่องดื่ม
- (3) สินค้าเครื่องไฟฟ้า
- (4) สินค้าแบตเตอรี่
- (5) สินค้าแก้วและเครื่องแก้ว
- (6) สินค้ารถยนต์
- (7) สินค้ารถจักรยานยนต์
- (8) สินค้าเรือ
- (9) สินค้าผลิตภัณฑ์เครื่องหอมและเครื่องสำอาง
- (10) สินค้าพรมและสิ่งทอปูพื้นอื่น ๆ
- (11) สินค้าหินอ่อนและหินแกรนิต
- (12) สินค้าสารทำลายชั้นบรรยากาศ
- (13) สินค้าสุรา
- (14) สินค้ายาสูบ
- (15) สินค้าไฟ

⁴ โปรดดูรายละเอียดของสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตตามบัญชีที่กักอัตราภาษีสรรพสามิตท้ายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560

- (16) สินค้าอื่นๆตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา
- (17) กิจการบันเทิงหรือหย่อนใจเช่นโรงภาพยนตร์ ไนท์คลับ สถานอาบน้ำหรืออบตัว
- (18) กิจการเสี่ยงโชคเช่น สนามแข่งม้า หรือการออกสลากกินแบ่ง
- (19) กิจการที่มีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อมเช่น สนามกอล์ฟ
- (20) กิจการที่ได้รับอนุญาตหรือสัมปทานจากรัฐเช่น กิจการโทรคมนาคม
- (21) บริการอื่น ๆตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

2.2.2 การจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตตามพ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตพ.ศ. 2560 จากสินค้าและบริการ ทั้ง 21 กลุ่มดังที่ได้กล่าวมาแล้วในข้อ 2.1 นั้น มีข้อกำหนดที่แตกต่างกันออกไป ซึ่งสามารถแบ่งได้เป็น 3 กลุ่มดังนี้⁵

- (1) จัดเก็บตามมูลค่าเช่น สินค้าเครื่องใช้ไฟฟ้า สินค้าเบตเตอรี สินค้าแก้วและเครื่องแก้ว สินค้ารถยนต์ สินค้ารถจักรยานยนต์ สินค้าเรือ สินค้าผลิตภัณฑ์เครื่องหอมและเครื่องสำอาง สินค้าพรมและสิ่งทอปูพื้นอื่นๆ สินค้าหินอ่อนและหินแกรนิตสินค้าสารทำลายชั้นบรรยากาศ กิจการเสี่ยงโชค กิจการที่มีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม กิจการที่ได้รับอนุญาตหรือสัมปทานจากรัฐ เป็นต้น
- (2) จัดเก็บตามปริมาณสินค้าและมูลค่าสินค้านรวมกันเช่น สินค้าเครื่องดื่ม สินค้าสุรา สินค้ายาสูบ สินค้าไฟ กิจการบันเทิงหรือหย่อนใจ เป็นต้น
- (3) จัดเก็บตามปริมาณ เช่น สินค้าน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน

จากข้อมูลข้างต้นจะเห็นได้ว่าสินค้าและบริการมีทั้งที่เข้าลักษณะจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตตามมูลค่า ตามปริมาณ และตามมูลค่าและปริมาณรวมกัน อย่างไรก็ตามในการศึกษา

⁵ แบ่งตามอัตราพิภคอัตราสรรพสามิตตามกฎหมายกระทรวง เรื่องกำหนดพิภคอัตราภาษีสรรพสามิตพ.ศ. 2560

เอกัตถศึกษา ผู้เขียนจะมุ่งเน้นไปที่การจัดเก็บตามมูลค่า ดังนั้นผู้เขียนจะไม่ได้กล่าวถึงการจัดเก็บตามปริมาณในหัวข้อถัดจากนี้

2.2.2.1 ความหมายและหลักเกณฑ์ในการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากการผลิตหรือนำเข้าตามมูลค่าจะมีการกำหนดฐานภาษีโดยใช้ “ราคาขายปลีกแนะนำ” ดังนั้นพ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตและกฎกระทรวงเรื่อง การพิจารณาและประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำพ.ศ. 2560 จึงได้มีการให้หลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำไว้โดยเฉพาะ เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีสรรพสามิตดังกล่าวถัดไป

พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตกำหนดว่า “ราคาขายปลีกแนะนำ” หมายความว่า ราคาขายปลีกแนะนำที่ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าประสงค์ให้เป็นราคาขายต่อผู้บริโภคทั่วไป

ในการคำนวณราคาขายปลีกแนะนำเพื่อแจ้งต่อกรมสรรพสามิต ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าจะต้องคำนวณตามแบบฟอร์ม ภส.02-01 ดังรูปภาพที่ 2 ดังนี้

ข้อ ๓ โครงสร้างราคาขายปลีกแนะนำ (ให้กรอกรายละเอียดโครงสร้างราคาขายปลีกแนะนำที่ได้แสดงไว้ในข้อ ๒)
 (๓) ลำดับที่ (๒) เลขที่รับ (เฉพาะเจ้าหน้าที่)

ลำดับที่	รายการ	ราคา	รวม	หมายเหตุ
๑	ต้นทุนการผลิต = ๑.๑ + บาท	฿		
	๑.๑	฿		
	๑.๒	฿		
	๑.๓	฿		
	รวม			
๒	ค่าบริหารจัดการ* = ๒.๑ + บาท	฿		
	๒.๑	฿		
	๒.๒	฿		
	๒.๓	฿		
	รวม			
๓	กำไรจกการขาย**	฿		
๔	ราคาขายปลีกแนะนำ (ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม)	฿		

หมายเหตุ: * ค่าบริหารจัดการ เป็นค่าที่ได้มาจากการนำมารวมการของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า
 ** กำไรมาตรฐาน คือ กำไรของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า บวกด้วยกำไรจากการขายสินค้าในท้องถิ่น และค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการบริหารการขายสินค้า
 ในทุกช่วงที่มีของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า โดยให้หักต้นทุนการผลิตและค่าบริหารจัดการจากราคาขายปลีกแนะนำ

ข้อ ๔ ราคาขายปลีกแนะนำที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรม/ผู้นำเข้าประสงค์จะให้กรมสรรพสามิตใช้เป็นราคาขายต่อผู้บริโภคทั่วไปรายสุดท้ายในตลาดปกติ
 โดยเลือกวิธีใดวิธีหนึ่ง ดังต่อไปนี้

๔.๑ การแสดงราคาขายต่อผู้บริโภคทั่วไป หรือ ราคาขายปลีกแนะนำรวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ราคาขายปลีกแนะนำที่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม
 (กรุณานแนบเอกสารประกอบ)

ราคาขายที่ปรากฏบนภาชนะบรรจุ (Sticker Price) ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท
 ราคาขายที่ปรากฏในสื่อสิ่งพิมพ์หรือสื่ออิเล็กทรอนิกส์ (Brochure, Catalog) ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท
 ราคาขายที่ปรากฏในรายการราคา (Price List) ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท
 ราคาขายที่ได้แจ้งไว้กับส่วนราชการหรือหน่วยงานของรัฐ ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท

๔.๒ การแจ้งรายชื่อบริษัทปลีก (อย่างน้อย ๕ ร้านค้า หรือเท่าที่มี และกรณีสถานที่ร้านค้าปลีกพร้อมแจ้งชื่อบริษัทหรือโทรศัพท์ติดต่อของ
 ร้านค้า) หรือ ราคาขายปลีกแนะนำรวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ราคาขายปลีกแนะนำที่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

๑) ชื่อร้านค้า ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท
 ที่อยู่ จังหวัด
 เบอร์โทรศัพท์ติดต่อ เริ่มวางจำหน่ายตั้งแต่วันที่ เดือน พ.ศ. เป็นต้นไป

๒) ชื่อร้านค้า ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท
 ที่อยู่ จังหวัด
 เบอร์โทรศัพท์ติดต่อ เริ่มวางจำหน่ายตั้งแต่วันที่ เดือน พ.ศ. เป็นต้นไป

๓) ชื่อร้านค้า ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท
 ที่อยู่ จังหวัด
 เบอร์โทรศัพท์ติดต่อ เริ่มวางจำหน่ายตั้งแต่วันที่ เดือน พ.ศ. เป็นต้นไป

๔) ชื่อร้านค้า ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท
 ที่อยู่ จังหวัด
 เบอร์โทรศัพท์ติดต่อ เริ่มวางจำหน่ายตั้งแต่วันที่ เดือน พ.ศ. เป็นต้นไป

๕) ชื่อร้านค้า ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท
 ที่อยู่ จังหวัด
 เบอร์โทรศัพท์ติดต่อ เริ่มวางจำหน่ายตั้งแต่วันที่ เดือน พ.ศ. เป็นต้นไป

หมายเหตุ: กรณีกรณแจ้งราคาขายปลีกแนะนำเกินกว่า ๑ รายการ ให้กรอกรายละเอียดโครงสร้างราคาขายปลีกแนะนำวิธีที่ประสงค์จะให้กรมสรรพสามิตใช้เป็นราคาขาย
 ต่อผู้บริโภคทั่วไปรายสุดท้ายในตลาดปกติครบถ้วนแจ้งฯ ข้อ ๓ และข้อ ๔

ลงชื่อ ผู้ประกอบอุตสาหกรรม/ผู้นำเข้า (ประทับตราอิเล็กทรอนิกส์ ยืนยัน)
 (.....) วันที่

จากแบบฟอร์ม ภส.02-01 ข้อ 3 จะเห็นได้ว่าโครงสร้างราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วยจะประกอบด้วยต้นทุนการผลิตต่อหน่วย ค่าบริหารจัดการต่อหน่วย และกำไรมาตรฐานต่อหน่วยโดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจะต้องไม่ต่ำกว่าราคาขายต่อผู้บริโภคทั่วไปรายสุดท้ายในตลาดปกติ⁶ ทั้งนี้คำนวณตามหลักเกณฑ์และวิธีการ ดังต่อไปนี้

(1) ต้นทุนการผลิตต่อหน่วย

(1.1) กรณีสินค้าที่ผลิตในประเทศ ให้คำนวณจากต้นทุนในการผลิต ได้แก่ ต้นทุนวัตถุดิบที่ผู้ผลิตจ่ายซื้อเข้ามาและได้ใช้ไปในกระบวนการผลิตสินค้าหน่วยหนึ่งๆ ค่าแรงงานพนักงานที่ทำการผลิตสินค้าซึ่งได้ปันส่วนให้กับสินค้าหน่วยหนึ่งๆ และค่าใช้จ่ายอื่นที่ใช้ในกระบวนการผลิตซึ่งได้ปันส่วนให้กับสินค้าหน่วยหนึ่งๆ เช่น ค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร เป็นต้น

(1.2) กรณีสินค้านำเข้า ให้คำนวณจากราคาจ่ายซื้อสินค้าและค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการนำเข้าสินค้ามาในประเทศ หรือเรียกอีกอย่างว่าเป็นราคา ซี.ไอ.เอฟ. อากรศุลกากร และค่าใช้จ่ายอื่นที่ใช้ในการดำเนินพิธีการศุลกากร

จากนิยามข้างต้นจะเห็นได้ว่า ต้นทุนการผลิตต่อหน่วยนั้นหมายถึงต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นเพื่อที่จะทำให้สินค้าอยู่ในสภาพที่พร้อมสำหรับการขายนั่นเอง

(2) ค่าบริหารจัดการต่อหน่วย

ค่าบริหารจัดการให้คำนวณจากค่าใช้จ่ายในกิจการ ได้แก่ ค่าโฆษณา ค่าขนส่ง ค่าประกันภัย ค่าภาษีสรรพสามิต ค่าภาษีอื่นที่จัดเก็บจากการขายสินค้านั้น ค่าธรรมเนียม (ในการรับฝากของในอารักขาศุลกากร) เงินบำรุงกองทุนหรือองค์การตามที่กฎหมายกำหนดให้เรียกเก็บจากผู้มีหน้าที่เสียภาษี

⁶ โปรดดูกฎกระทรวง เรื่องการพิจารณาและประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ พ.ศ.2560 ประกอบ

สำหรับสินค้านั้น และค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการบริหารการขายสินค้าผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า

จากนิยามข้างต้นจะเห็นได้ว่า ค่าบริหารจัดการต่อหน่วยนั้นหมายถึง ค่าใช้จ่ายในการขายและค่าใช้จ่ายในการบริหารของกิจการนั่นเอง

(3) กำไรมาตรฐานต่อหน่วย

กำไรมาตรฐานหมายถึงผลต่างระหว่างราคาที่ประสงค์จะขายให้กับผู้บริโภครายสุดท้ายลบด้วยต้นทุนการผลิตและค่าบริหารจัดการของผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าตามข้อ (1) และ (2)

หรือกล่าวอีกอย่างได้ว่ากำไรมาตรฐานมีค่าเท่ากับกำไรของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าเอง บวกด้วยกำไรจากการขายสินค้าในทุกช่วง และค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการบริหารการขายสินค้าในทุกช่วงที่ไม่ใช่ของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า

ตัวอย่างเช่น เบียร์มีต้นทุนการผลิต 20 บาท มีค่าบริหารจัดการ 5 บาท กำหนดราคาขายส่งให้กับผู้ค้าปลีก 35 บาท และผู้ค้าส่งมีค่าใช้จ่ายในการจัดจำหน่าย 1 บาทและนำไปขายต่อให้ผู้บริโภคในราคา 37 บาท จะสามารถคำนวณกำไรมาตรฐานได้ดังนี้

$$\begin{aligned}\text{กำไรมาตรฐาน} &= \text{ราคาที่ประสงค์จะขายให้กับผู้บริโภครายสุดท้าย} - \text{ต้นทุนการผลิต} - \text{ค่าบริหารจัดการ} \\ &= 37 - 20 - 5 \\ &= 12\end{aligned}$$

หรือคำนวณอีกวิธีได้ว่า

$$\begin{aligned}\text{กำไรมาตรฐาน} &= \text{กำไรของผู้ผลิตจากการขายสินค้าให้ผู้ค้าปลีก} + \text{กำไรของผู้ค้าปลีกจากการขายสินค้าให้ผู้บริโภค} + \text{ค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการบริหารการขายสินค้าในทุกช่วงที่ไม่ใช่ของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า}\end{aligned}$$

$$= (35 - 20 - 5) + (37 - 35 - 1) + 1$$

$$= 12$$

โครงสร้างของราคาขายปลีกแนะนำสามารถสรุปได้ดังภาพ

รูปภาพที่ 3: สรุปโครงสร้างราคาขายปลีกแนะนำ

ราคาขายปลีกแนะนำ	ต้นทุนการผลิต
	ค่าบริหารจัดการ
	กำไรมาตรฐาน

ที่มา: กรมสรรพสามิต

2.2.3 อัตราภาษีสรรพสามิต

เมื่อผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าได้แจ้งราคาขายปลีกแนะนำแล้วก็จะต้องนำราคาขายปลีกแนะนำมาคำนวณภาษีสรรพสามิตที่ต้องเสีย โดยอัตราที่ต้องเสียภาษีนี้ให้ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าคำนวณตามกฎหมายกระทรวง เรื่องกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตพ.ศ. 2560 โดยสรุปเป็นช่วงอัตราภาษีสรรพสามิตที่เก็บตามมูลค่าของสินค้าและบริการได้ดังตารางที่ 1⁷

⁷ โปรดดูอัตราภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บแยกตามรายสินค้าและบริการที่บัญชีท้ายกฎกระทรวง เรื่องกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตพ.ศ. 2560 ประกอบ

ตารางที่ 1: อัตราภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าตามกฎหมายกระทรวง เรื่องกำหนดพิกัดอัตราภาษี
สรรพสามิต พ.ศ. 2560

กลุ่มที่	รายการ	อัตราภาษีตาม มูลค่า(ร้อยละ)
1	สินค้าเครื่องไฟฟ้า	0
2	สินค้าแบตเตอรี่	0 - 8
3	สินค้าแก้วและเครื่องแก้ว	0
4	สินค้าน้ำมัน	0 - 40
5	สินค้าน้ำมันอากาศยาน	0 - 17
6	สินค้าเรือ	0
7	สินค้าผลิตภัณฑ์เครื่องหอมและเครื่องสำอาง	0 - 8
8	สินค้าพรมและสิ่งทอปูพื้นอื่น ๆ	0
9	สินค้าหินอ่อนและหินแกรนิต	0
10	สินค้าสารทำลายชั้นบรรยากาศ	0 - 30
11	กิจการเสียงไซค์	0 - 20
12	กิจการที่มีผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม	0 - 10
13	กิจการที่ได้รับอนุญาตหรือสัมปทานจากรัฐ	0
14	บริการอื่น ๆ	30

ที่มา: พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตแบบท้ายกฎกระทรวง เรื่องกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตพ.ศ. 2560

2.2.4 วิธีเสียภาษีสรรพสามิต

ตามพ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตพ.ศ. 2560 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตยื่นแบบรายการภาษีและการชำระภาษีดังนี้

2.2.4.1 กรณีสินค้าที่ผลิตขึ้นในราชอาณาจักร

ให้ผู้ผลิตชำระภาษีพร้อมการยื่นแบบรายการภาษี ทั้งนี้ต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จก่อนความรับผิดในการเสียภาษีจะเกิดขึ้น โดยกรณีทั่วไปจุดรับผิดการเสียภาษีจะเกิดขึ้นก่อนนำสินค้าออกจากโรงงานอุตสาหกรรมหรือเอาออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน เว้นแต่ในกรณีที่ความรับผิดในการเสียภาษีสรรพสามิตเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้ผู้ผลิตยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีภายใน 15 วันนับจากวันสุดท้ายของเดือนที่ความรับผิดภาษีเกิดขึ้น ทั้งนี้ในการชำระภาษีสรรพสามิตนั้น ผู้ผลิตจะต้องดูวิธีการเสียภาษีประกอบด้วย เช่นสินค้าบางชนิดกำหนดให้มีการเสียภาษีโดยการติดแสตมป์ ผู้เสียภาษีก็ต้องชำระค่าแสตมป์ก่อนการผลิต เป็นต้น

2.2.4.2 กรณีสินค้านำเข้า

ให้ผู้นำเข้าชำระภาษีตามใบขนสินค้าขาเข้าพร้อมกับการเสียภาษีศุลกากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.2.4.3 กรณีบริการ

ให้ผู้ประกอบกิจการสถานบริการยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีภายใน 15 วันนับจากวันสุดท้ายของเดือนที่ได้รับชำระราคาค่าบริการ

2.2.4.4 กรณีอื่น

ให้ผู้ประกอบกิจการสถานบริการยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีภายใน 15 วันนับจากวันสุดท้ายของเดือนที่ความรับผิดภาษีเกิดขึ้น

2.2.5 การตรวจสอบและประเมินภาษีสรรพสามิต

พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตพ.ศ. 2560 ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินภาษีสรรพสามิต เบี้ยปรับและเงินเพิ่มได้ในกรณีดังต่อไปนี้

- (1) ผู้เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในระยะเวลาที่กำหนด เช่นไม่ได้ยื่นแบบภายใน 15 วันตามที่กฎหมายกำหนด เป็นต้น
- (2) ผู้เสียภาษียื่นแบบรายการภาษีหรือคำนวณภาษีไม่ถูกต้อง เช่นต้นทุนต่อหน่วย วัตถุดิบไม่ถูกต้อง กำไรมาตรฐานไม่ถูกต้อง เป็นต้น
- (3) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่หรือไม่ยอมตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการประเมินภาษีโดยไม่มีเหตุอันสมควรหรือไม่สามารถแสดงหลักฐานเพื่อการคำนวณภาษี เช่นเจ้าหน้าที่ขอเรียกพบแล้วไม่มาหรือมาแล้วไม่เอาเอกสารประกอบมาแสดงให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบ เป็นต้น
- (4) สินค้าหรือวัตถุดิบซึ่งเป็นสาระสำคัญของการผลิตสินค้าขาดจากบัญชี เช่นสินค้าสูญหาย

นอกจากนี้พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตพ.ศ. 2560 ได้ให้อำนาจอธิบดีในการตรวจสอบและประกาศราคาขายปลีกแนะนำเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีสรรพสามิตภายใต้เงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดด้วย ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

2.2.5.1 หลักเกณฑ์และวิธีการตรวจสอบราคาขายปลีกแนะนำ⁸

หลังจากที่ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าแจ้งราคาขายปลีกแนะนำและโครงสร้างราคาขายปลีกแนะนำต่อกรมสรรพสามิตตามแบบ ภส.02-01 แล้ว กรมสรรพสามิตจะตรวจสอบราคาขายปลีกแนะนำตามวิธีการดังต่อไปนี้

- (1) ในกรณีที่ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าแจ้งราคาขายสินค้าให้กับผู้บริโภคทั่วไป ให้กรมสรรพสามิตตรวจสอบจาก

⁸ โปรดดูกฎกระทรวง เรื่องการพิจารณาและประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ พ.ศ. 2560 ประกอบ

- (ก) ราคาขายที่ปรากฏบนสินค้า
- (ข) ราคาขายที่ปรากฏในสื่อสิ่งพิมพ์หรือสื่ออิเล็กทรอนิกส์
- (ค) ราคาขายที่ปรากฏในรายการราคา หรือ
- (ง) ราคาขายที่ได้แจ้งไว้กับส่วนราชการหรือหน่วยงานของรัฐ

โดยหลักแล้วราคาตามข้อ (ก) ถึง (ง) ต้องตรงกันเสมอ อนึ่งแม้ว่าราคาขายปลีกแนะนำอาจปรากฏในสื่อสิ่งพิมพ์หรือสื่ออิเล็กทรอนิกส์ ปรากฏในรายการราคา หรือได้มีการแจ้งไว้กับส่วนราชการหรือหน่วยงานของรัฐก็ตาม ในทางปฏิบัติแล้วผู้ประกอบการอุตสาหกรรมและผู้นำเข้ามักแสดงราคาขายปลีกแนะนำไว้บนสินค้าเพื่อให้ราคาขายปลีกแนะนำมีความชัดเจน เป็นที่ทราบแก่ผู้บริโภคทั่วไป

(2) ในกรณีที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าแจ้งรายชื่อร้านค้าปลีกที่รับสินค้าของผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าเพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้บริโภคทั่วไป ให้ถือเอาราคาขายของร้านค้าปลีกนั้นๆ เป็นราคาขายปลีกแนะนำของผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า

เมื่อตรวจสอบตาม (2) แล้วปรากฏว่ามีราคาขายปลีกหลายราคา กฎกระทรวงเรื่องการพิจารณาและประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ พ.ศ.2560 ได้ให้อำนาจแก่อธิบดีในการใช้ราคาขายปลีกสูงสุดเป็นราคาขายปลีกแนะนำ อย่างไรก็ตามกฎกระทรวงดังกล่าวยังไม่มีความชัดเจนว่าการตรวจสอบราคาขายปลีกแนะนำดังกล่าวจะตรวจสอบจากผู้ค้าปลีกเฉพาะที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าแจ้งหรือไม่นอกจากนี้ประกาศฉบับดังกล่าวยังไม่ได้มีการระบุให้ชัดเจนว่าราคาที่อธิบดีประกาศให้ใช้กับสินค้าที่ขายไปแล้ว สินค้าที่อยู่ที่คลังสินค้า ณ ขณะนั้น หรือสินค้าที่จะขายในอนาคต

พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตข้างต้นได้กำหนดให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าแจ้งราคาขายปลีกแนะนำของร้านค้าปลีกแก่อธิบดี ซึ่งในทางปฏิบัติแล้วราคาขายปลีกที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าแจ้งไว้กับกรมสรรพสามิตนี้อาจไม่ตรงกับราคาขายปลีกจริงที่ร้านค้าปลีกได้ขายให้กับผู้บริโภค เนื่องจากการกำหนดราคาขายปลีกให้แก่ผู้บริโภคอยู่นอกเหนือการควบคุมของผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้า ผู้ประกอบการหรือผู้

นำเข้าไม่สามารถที่จะควบคุมให้ผู้ค้าปลีกทุกรายขายสินค้าในราคาที่ดินประสงค์ได้ทั้งหมด การที่กฎหมายได้ให้อำนาจแก่อธิบดีในการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำใหม่โดยใช้ราคาขายปลีกที่สูงที่สุดในการคำนวณภาษีจะเป็นผลให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าต้องแบกรับภาระภาษีที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของตนและสูงเกินสมควร

2.2.5.2 การส่งบัญชีหลักฐานแก่เจ้าพนักงานสรรพสามิต

เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบและจัดเก็บภาษีสรรพสามิต พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตพ.ศ. 2560 มาตรา 118 ได้กำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจัดทำบัญชีประจำวันและงบเดือน และผู้นำเข้าจัดทำบัญชีรับจ่ายสินค้าที่นำเข้า และกำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมส่งงบเดือนและผู้นำเข้าส่งบัญชีรับจ่ายสินค้าที่นำเข้าต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป

และให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจในการเรียกให้ส่งบัญชี เอกสาร หลักฐาน หรือสิ่งอื่นที่จำเป็นเพื่อประกอบการพิจารณาได้ตามมาตรา 123 (3)

นอกจากนี้ตามมาตรา 120 แห่ง พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตพ.ศ. 2560 ได้ให้อำนาจกับพนักงานเจ้าหน้าที่ในการติดตั้งเครื่องมือและอุปกรณ์ใดๆ ในโรงงานอุตสาหกรรม เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี

ข้อมูลที่กรมสรรพสามิตได้รับจากผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า และอุปกรณ์เครื่องมือที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้นำมาติดตั้งไว้ในโรงงานอุตสาหกรรม สามารถให้ข้อมูลที่เป็นประโยชน์แก่กรมสรรพสามิตในการตรวจสอบราคาขายปลีกแนะนำซึ่งประกอบด้วยต้นทุนการผลิตต่อหน่วย ค่าบริหารจัดการต่อหน่วย และกำไรมาตรฐานต่อหน่วยได้ดังนี้

1) ต้นทุนการผลิตต่อหน่วย

กรณีผู้ประกอบอุตสาหกรรม

กรรมสรรพสามิตสามารถตรวจสอบได้จากงบเดือนที่ต้องนำเสนอเป็นประจำ โดยงบเดือนจะแบ่งออกเป็นงบวัตถุดิบและงบการผลิต งบวัตถุดิบจะให้ข้อมูลเกี่ยวกับรายการเคลื่อนไหวของวัตถุดิบว่ามีวัตถุดิบยกมาจากงวดก่อนเป็นจำนวนเท่าไร ซื้อเพิ่มเป็นจำนวนเท่าไร เบิกใช้จำนวนเท่าไร และคงเหลือจำนวนเท่าไร งบการผลิตให้ข้อมูลเกี่ยวกับรายการเคลื่อนไหวของสินค้าที่ผลิตเสร็จว่ามีสินค้ายกมาจากงวดก่อนเป็นจำนวนเท่าไร ผลิตสินค้าได้เป็นจำนวนเท่าไร ขายไปจำนวนเท่าไร และคงเหลือจำนวนเท่าไร ซึ่งงบเดือนไม่ได้รายละเอียดของจำนวนเงิน อย่างไรก็ตามผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีหน้าที่ต้องจัดทำบัญชีประจำวัน ซึ่งจะแสดงรายละเอียดจำนวนสินค้าที่มีการเคลื่อนไหวรายวัน พร้อมเลขที่เอกสารอ้างอิงรายการเคลื่อนไหวดังกล่าว ซึ่งกรรมสรรพสามิตสามารถเรียกให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมนำบัญชีประจำวันพร้อมเอกสารอ้างอิงซึ่งจะเป็นใบกำกับภาษีซื้อวัตถุดิบ ใบเบิกวัตถุดิบเข้าสายการผลิต ใบรับสินค้าผลิตเสร็จจากสายการผลิต รวมถึงใบกำกับภาษีขายมาตรวจสอบความถูกต้องของจำนวนสินค้า พร้อมกับการทดสอบการคำนวณต้นทุนสินค้าตามนโยบายบัญชีที่บริษัทเลือกใช้ เช่น วิธีเข้าก่อนออกก่อน (First-in, First -out)⁹ วิธีถัวเฉลี่ย (Average method)¹⁰ เป็นต้น ซึ่งจะช่วยให้สามารถตรวจสอบความถูกต้องของต้นทุนการผลิตต่อหน่วยของสินค้าได้ในที่สุด

กรณีผู้นำเข้า

กรรมสรรพสามิตสามารถตรวจสอบได้จากบัญชีรับจ่ายสินค้าที่นำเข้าและเอกสารประกอบการนำเข้าเช่น ใบขนสินค้าขาเข้า ใบกำกับ

⁹ วิธีเข้าก่อน-ออกก่อน (First-in, First -out) มีข้อสมมติที่ว่าสินค้าที่ซื้อหรือผลิตก่อนจะเป็นสินค้าที่ถูกนำไปขาย นำไปใช้ หรือทิ้งก่อนเป็นอันดับแรก สินค้าที่คงค้างอยู่ ณ วันสิ้นปีภาษีจะถูกจับคู่กับต้นทุนของสินค้าที่มีลักษณะเดียวกันที่ซื้อหรือผลิตล่าสุด

¹⁰ วิธีถัวเฉลี่ย (Average method) ใช้ราคาทุนต่อหนึ่งหน่วยของสินค้าคงเหลือต้นงวดบวกกับราคาทุนต่อหนึ่งหน่วยของการซื้อแต่ละครั้งในงวดบัญชีนั้น แล้วนำมาถัวเฉลี่ยกันเป็นราคาทุนถัวเฉลี่ยของสินค้า เพื่อคำนวณต้นทุนสินค้าต่อหน่วยเมื่อมีการเบิกใช้ (กรณีวัตถุดิบหรือขาย (กรณีสินค้าสำเร็จรูป)

ภาษีซื้อสินค้า ใบบรรณสินค้า ซึ่งจะช่วยให้สามารถตรวจสอบความถูกต้องของต้นทุนต่อหน่วยของสินค้าได้

การตรวจสอบต้นทุนต่อหน่วยนี้เป็นสิ่งที่สำคัญมากเนื่องจากต้นทุนต่อหน่วยถือเป็นสัดส่วนที่มีสาระสำคัญในโครงสร้างราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย อีกทั้งยังทำให้กรมสรรพสามิตได้หลักฐานการตรวจสอบจากบุคคลภายนอก ซึ่งเป็นหลักฐานที่แสดงความน่าเชื่อถือของมูลค่าต้นทุนของสินค้าได้เป็นอย่างดี

2) ค่าบริหารจัดการต่อหน่วย

กรมสรรพสามิตได้กำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าคำนวณโดยการประมาณการ¹¹ ซึ่งกรมสรรพสามิตสามารถตรวจสอบค่าบริหารจัดการต่อหน่วยได้โดยเรียกให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้านำส่งบัญชีค่าบริหารจัดการ งบการเงิน และเอกสารประกอบการคำนวณค่าบริหารจัดการต่อหน่วยได้

3) กำไรมาตรฐานต่อหน่วย

กำไรมาตรฐานต่อหน่วยเป็นจำนวนกำไรที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าและผู้ค้าส่งแต่ละทอดประสงค์ที่จะคิดเอาจากผู้บริโภค ซึ่งต้องพิจารณาจากผลต่างจากราคาขายปลีกแนะนำและต้นทุนการผลิตและค่าบริหารจัดการ

แม้ว่าในแบบฟอร์ม ภส.02-01 ข้อ 3 ได้กำหนดให้ผู้ประกอบการคำนวณกำไรมาตรฐานจากผลต่างจากราคาขายปลีกแนะนำและต้นทุนการผลิตและค่าบริหารจัดการ ซึ่งทั้งต้นทุนการผลิตและค่าบริหารจัดการนี้สามารถตรวจสอบได้ตามที่ได้กล่าวไปแล้วใน 1) และ 2) ดังนั้นส่วนที่เหลือที่กรมสรรพสามิตสามารถตรวจสอบได้คือการตรวจสอบจากขายปลีกแนะนำซึ่งในทางปฏิบัติแล้วสามารถตรวจสอบได้จากราคาที่ปรากฏบนสินค้าซึ่ง

¹¹ ตามที่กำหนดในแบบแจ้งราคาขายปลีกแนะนำ (ภ.ส.02-01)

แสดงอยู่อย่างชัดเจน เมื่อสามารถตรวจสอบราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย ต้นทุนการผลิตต่อหน่วย และค่าบริหารจัดการต่อหน่วยได้แล้ว กรมสรรพสามิตก็จะสามารถพิจารณาความเหมาะสมของกำไรมาตรฐานที่คำนวณได้ เช่น เมื่อพิจารณาแล้วต้องพบว่ากำไรมาตรฐานที่คำนวณได้จะต้องไม่ติดลบ เป็นต้น

2.2.5.3 หลักเกณฑ์และวิธีการประกาศราคาขายปลีกแนะนำ¹²

ภายหลังจากที่กรมสรรพสามิตตรวจสอบราคาขายปลีกแนะนำตามข้อ 2.2.5.1 แล้ว และพบกรณีดังต่อไปนี้ ให้อธิบดีมีอำนาจในการประกาศราคาขายปลีกแนะนำใหม่ เพื่อใช้ในการการคำนวณภาษีสรรพสามิต

(1) กรณีราคาขายปลีกแนะนำไม่สอดคล้องกับความเป็นจริง

ราคาขายปลีกแนะนำไม่สอดคล้องกับความเป็นจริง หมายถึงราคาขายปลีกแนะนำที่ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าแจ้งไว้กับกรมสรรพสามิตต่ำกว่าราคาขายปลีกที่กรมสรรพสามิตตรวจพบ โดยกฎกระทรวง เรื่องการพิจารณาและประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ พ.ศ. 2560 ได้วางหลักเกณฑ์ไว้ว่าราคาขายปลีกแนะนำที่แจ้งไว้ไม่สอดคล้องกับความเป็นจริงเมื่อเป็นไปตามกรณีต่อไปนี้

- (1) ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าแจ้งราคาขายปลีกแนะนำต่ำกว่าร้อยละ 95 ของราคารฐานนิยม โดย ราคารฐานนิยม หมายถึง ราคาขายปลีกซึ่งปรากฏจากการสำรวจพบมากที่สุดของกรมสรรพสามิตในตลาดปกติจากสินค้านั้นในรอบเดียวกันโดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

¹² โปรดดูกฎกระทรวง เรื่องการพิจารณาและประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ พ.ศ. 2560 ประกอบ

- (2) ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าแจ้งราคาขายปลีกแนะนำต่ำกว่าร้อยละ 85 ของราคาขายปลีกสูงสุดของสินค้านั้นที่มีจำหน่ายในตลาดปกติในกรณีที่ไม่สามารถหาราคาฐานนิยมได้

หากพบว่าราคาขายปลีกแนะนำไม่สอดคล้องกับความเป็นจริงตามกรณีข้างต้นให้ใช้ราคาฐานนิยมเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี ยกเว้นกรณีที่ไม่สามารถหาราคาฐานนิยมได้เช่นสินค้ามีการขายน้อยเป็นต้น ให้ใช้ราคาขายปลีกสูงสุดในตลาดปกติโดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจะต้องเป็นราคาที่ไม่มีการส่งเสริมการขาย ไม่หักส่วนลด หรือมีการให้สิทธิประโยชน์ใดๆ

พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตพ.ศ.2560 ไม่ได้ให้คำนิยามของตลาดปกติเอาไว้ แต่อย่างไรก็ตามตามประกาศกรมสรรพสามิต เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการสำรวจ การเก็บรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลราคาของสินค้า การพิจารณาราคาฐานนิยม และสถานที่ขายสินค้า ได้กำหนดว่า “ราคาขายปลีก หมายถึง ราคาที่ผู้ขายขายให้แก่ผู้บริโภคทั่วไปในตลาดปกติที่ไม่เป็นราคาเพื่อส่งเสริมการขาย หรือราคาที่ยกให้แก่ผู้มีสิทธิพิเศษ ซึ่งได้จากการสำรวจของกรมสรรพสามิต” ซึ่งสถานที่ขายสินค้าที่กรมสรรพสามิตจะทำการสำรวจราคายปลีกนั้นได้แก่ ห้างสรรพสินค้า ร้านค้าปลีกขนาดใหญ่ ซูเปอร์มาร์เกต ร้านค้าสะดวกซื้อ ร้านค้าปลีกเฉพาะอย่าง ร้านโชห่วย โรงแรม ร้านค้าออนไลน์ ร้านอาหารทั่วไป เป็นต้น¹³

- (2) กรณีราคายปลีกแนะนำไม่เป็นไปตามกลไกตลาด

ราคายปลีกแนะนำไม่เป็นไปตามกลไกตลาดหมายถึงราคายปลีกซึ่งกำหนดเป็นพิเศษ ไม่ได้เป็นไปตามกลไกตลาด โดยกฎกระทรวงฯได้

¹³ โปรดดูประกาศกรมสรรพสามิต เรื่องการกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการสำรวจ การเก็บรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลราคาของสินค้า การพิจารณาราคาฐานนิยม และสถานที่ขายสินค้า ประกอบ

วางหลักเกณฑ์ไว้ว่าราคาขายปลีกจะไม่เป็นไปตามกลไกตลาดเมื่อเป็นไปตามกรณีต่อไปนี้

- (1) ราคาขายปลีกแนะนำตามที่ได้แจ้งไว้เป็นราคาที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้ามิได้ประสงค์ใช้ซื้อขายกันจริงในตลาดปกติ เช่นราคาขายสินค้าให้กับญาติหรือคนรู้จักอื่นๆ โดยกำหนดราคาขายเป็นพิเศษเพราะไม่ได้ตั้งใจที่จะทำการซื้อขายเชิงการค้าอย่างแท้จริง เป็นต้น
- (2) เป็นราคาเพื่อการส่งเสริมการขาย เช่นในราคาขายสินค้าที่ถูกกำหนดให้ต่ำเป็นพิเศษเพื่อทำการตลาดสำหรับสินค้าที่ออกใหม่ เป็นต้น
- (3) เป็นราคาขายที่ขายให้กับผู้มีสิทธิพิเศษ เช่นการขายสินค้าในราคาต่ำกว่าราคาตลาดให้กับผู้ถือบัตรสวัสดิการแห่งรัฐ เป็นต้น หรือ
- (4) เป็นราคาขายที่มีเงื่อนไขการขายที่ทำให้ราคาขายไม่เป็นไปตามกลไกตลาด เช่นราคาขายที่กำหนดเป็นพิเศษให้กับผู้ที่ซื้อสินค้าในจำนวนที่ตกลงกันได้ เป็นต้น

ในกรณีนี้ให้อธิบดีประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำเพื่อเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีใหม่ตามหลักเกณฑ์และวิธีการตามลำดับดังต่อไปนี้

- (ข) ให้ใช้ราคาฐานนิยม เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถหาราคาฐานนิยมได้ให้ใช้ราคาขายปลีกสูงสุดของสินค้านั้นในตลาดปกติโดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจะต้องเป็นราคาที่ไม่มีการส่งเสริมการขาย ไม่หักส่วนลด หรือมีการให้สิทธิประโยชน์ใดๆ
- (ค) ให้ใช้ราคาที่บวกเพิ่มจากราคาขายหรือราคานำเข้า โดยแยกตามลักษณะของสินค้านี้

- 1) กรณีสินค้าที่ผลิตในประเทศให้กำหนดจากราคาขายของผู้ประกอบอุตสาหกรรม บวกค่าบริหารจัดการ และกำไรมาตรฐานจนถึงการขายปลีกแก่ผู้บริโภค โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม
 - 2) กรณีสินค้านำเข้า ให้กำหนดจากราคาศุลกากร ค่าบริหารจัดการ และกำไรมาตรฐานจนถึงการขายปลีกแก่ผู้บริโภค โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม
- (ง) ให้ใช้ราคาขายปลีกแนะนำของสินค้าประเภท ชนิด คุณภาพ และปริมาณเดียวกันหรือใกล้เคียงกันของ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้ารายนั้น ที่ขายในท้องตลาดให้แก่ผู้บริโภค หากไม่มีราคาดังกล่าวให้ใช้ราคาขายปลีกแนะนำของสินค้าประเภท ชนิด คุณภาพ และปริมาณเดียวกันหรือใกล้เคียงกันของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้ารายอื่นที่ขายในท้องตลาดให้แก่ผู้บริโภค

(3) กรณีที่ไม่สามารถกำหนดราคาขายปลีกแนะนำได้

ในกรณีที่ไม่สามารถกำหนดราคาขายปลีกแนะนำได้ เช่นเนื่องจากสินค้านี้เป็นสินค้าที่มีขายเฉพาะกลุ่ม เป็นสินค้าต้นแบบ หรือเป็นสินค้าเพื่อการส่งออก เป็นต้น กรณีนี้ให้นำหลักเกณฑ์และวิธีการตามข้อ (2) (ข) หรือ (ค) ตามลำดับ มาใช้บังคับโดยอนุโลม

การประกาศราคาขายปลีกแนะนำของกรมสรรพสามิตจะคำนวณจากหลักเกณฑ์และวิธีการซึ่งสามารถสรุปได้ดังนี้

รูปภาพที่ 4: สรุปการประกาศราคาขายปลีกแนะนำ

ราคาขายปลีกแนะนำ		
ไม่สอดคล้องกับความเป็นจริง	ไม่เป็นไปตามลไกตลาด	ไม่สามารถกำหนดราคาได้
ราคารฐานนิยม	ราคารฐานนิยม	
ราคาขายปลีกสูงสุด ในตลาดปกติ	ราคาขายปลีกสูงสุด ในตลาดปกติ	
	ราคาที่บวกเพิ่มจากราคาขาย หรือราคานำเข้า	ราคาที่บวกเพิ่มจากราคาขาย หรือราคานำเข้า
	ราคาเทียบเคียง	ราคาเทียบเคียง

ที่มา: กรมสรรพสามิต

ในการตรวจสอบราคาขายปลีกแนะนำของกรมสรรพสามิตหากพบว่าราคาขายปลีกแนะนำที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าแจ้งต่อกรมสรรพสามิตไม่สอดคล้องกับความเป็นจริง หรือไม่เป็นไปตามลไกตลาด อธิบดีมีอำนาจในการประกาศราคาขายปลีกแนะนำใหม่โดยใช้ราคารฐานนิยม ซึ่ง พ.ร.บ.สรรพสามิตพ.ศ. 2560 ได้ให้ความหมายของราคารฐานนิยมไว้ว่า “ราคารฐานนิยม หมายถึง ราคาขายปลีกซึ่งปรากฏจากการสำรวจพบมากที่สุดของกรมสรรพสามิตในตลาดปกติจากสินค้านั้น ในรอบเดียวกันโดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม” อย่างไรก็ตามคำนิยามของราคารฐานนิยมยังขาดความชัดเจนเกี่ยวกับการกำหนดแหล่งที่มาของราคาขายปลีกดังกล่าว ทั้งนี้ราคารฐานนิยมไม่ควรรวมถึงราคาขายสินค้าที่ขายในพื้นที่หรือสถานที่บางแห่ง ซึ่งจะมีราคาขายสูงเกินกว่าที่ขายในตลาดทั่วไป เช่น ราคาขายในไนต์คลับ โรงแรม หรือในบริเวณพื้นที่สามจังหวัดชายแดนภาคใต้ ซึ่งจะมีราคาที่สูงกว่าราคาขายปลีกปกติ จึงอาจทำให้ราคาขายปลีกที่ได้จากกระบวนการตรวจสอบราคาขายปลีกแนะนำของเจ้าพนักงานสรรพสามิตสูงเกินควร นอกจากนี้หากไม่มีราคารฐานนิยมเช่นสินค้ามีปริมาณการขายน้อย ให้ใช้ราคาขายปลีก

สูงสุดในตลาดปกติในการคำนวณภาษีสรรพสามิต ซึ่งราคาดังกล่าวอาจเป็นราคาขายที่เกิดขึ้นเป็นส่วนน้อย สูงเกินสมควรและไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้า ด้วยเหตุที่ว่าภาษีสรรพสามิตนั้นเก็บจากผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้า แต่ราคาที่ประกาศนั้นเป็นราคาขายของผู้ค้าปลีก ซึ่งการกำหนดราคาขายปลีกนั้นขึ้นอยู่กับผู้ค้าปลีก อยู่นอกเหนือการควบคุมของผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้า การประกาศราคาขายปลีกแนะนำโดยใช้ขายราคาปลีกสูงสุดเช่นนี้จึงสูงเกินควรและไม่เป็นธรรมต่อผู้ผลิต

นอกจากนี้ในกรณีที่ไม่สามารถกำหนดราคาได้ ได้มีการกำหนดให้ใช้ราคาเทียบเคียง ซึ่งในบางกรณีไม่สามารถหาราคาเทียบเคียงได้เนื่องจากเป็นสินค้าที่เป็นที่ขายเฉพาะกลุ่ม หรือมีการขายเฉพาะบางสถานที่ การกำหนดให้นำราคาเทียบเคียงมาใช้ในการประกาศราคาขายปลีกแนะนำนี้จึงอาจไม่สามารถทำได้ในทางปฏิบัติ

ทั้งนี้แม้จะมีการให้คำนิยามต่างๆไว้อย่างชัดเจนและรัดกุมอย่างไรก็ตาม ก็ยังไม่ช่วยให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้า ซึ่งต้องใช้ราคาขายปลีกมาเป็นฐานภาษีในการคำนวณภาษีสรรพสามิต โดยที่ตนเองไม่สามารถที่จะควบคุมราคาขายปลีกได้

2.2.6 บทกำหนดโทษ

พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตพ.ศ.2560 กำหนดโทษเกี่ยวกับการคำนวณภาษีสรรพสามิต รวมถึงการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีสรรพสามิตดังต่อไปนี้

ไม่แจ้งราคาขายปลีกแนะนำและโครงสร้างราคาขายปลีกแนะนำต่ออธิบดี หรือไม่แจ้งเปลี่ยนแปลงราคาขายปลีกแนะนำและโครงสร้างราคาขายปลีกแนะนำต่ออธิบดี มีโทษปรับไม่เกิน 20,000 บาท

ไม่ยื่นแบบรายการภาษีที่ต้องยื่นเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษี มีโทษจำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือ ปรับไม่เกิน 200,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

บทที่ 3

ฐานภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าตามกฎหมายต่างประเทศ

เพื่อเป็นการศึกษาถึงรูปแบบกำหนดฐานภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าเพื่อให้ได้มาซึ่งมุมมองใหม่หรือวิธีการที่อาจนำมาปรับใช้กับประเทศไทย เอกัตศึกษาฉบับนี้จะศึกษาถึงรูปแบบกำหนดฐานภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าของประเทศสหรัฐอเมริกา (1) ซึ่งจัดเป็นประเทศพัฒนาแล้วและมีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตมาเป็นระยะเวลายาวนาน นอกจากนี้ยังศึกษาถึงรูปแบบการกำหนดฐานภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าของประเทศฟิลิปปินส์ (2) ซึ่งเป็นประเทศในกลุ่มประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน เช่นเดียวกับไทย และมีการกำหนดฐานภาษีตามมูลค่าจากราคาขายปลีกเป็นชาติแรกๆในอาเซียน

3.1 ภาษีสรรพสามิตของประเทศสหรัฐอเมริกา

แนวคิดในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของประเทศสหรัฐอเมริกามีหลักการเช่นเดียวกับประเทศไทย กล่าวคือโดยทั่วไปจะมีการจัดเก็บกับสินค้าและบริการบางประเภทที่พิจารณาแล้วว่าเป็นสิ่งที่จะทำลายสุขภาพหรือสิ่งแวดล้อม

ประเทศสหรัฐอเมริกามีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในระดับประเทศผ่านสองหน่วยงานได้แก่ Internal Revenue Service และ Alcohol and Tobacco Tax and Trade Bureau (TTB) โดยแยกการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตตามประเภทของสินค้าและบริการซึ่งจะกล่าวในรายละเอียดในหัวข้อถัดไป นอกจากนี้ประเทศสหรัฐอเมริกายังมีการเก็บภาษีสรรพสามิตในระดับท้องถิ่นหรือระดับมลรัฐด้วย โดยแต่ละมลรัฐจะมีรูปแบบภาษีที่จัดเก็บแตกต่างกันออกไป อย่างไรก็ตามเอกตศึกษานี้จะศึกษาเฉพาะภาษีสรรพสามิตที่เก็บในระดับประเทศเท่านั้น

3.1.1 สินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต¹⁴

สินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตตามกฎหมายสหรัฐอเมริกาออกเป็น 2 กลุ่มตามผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ดังนี้

¹⁴ U.S. Government Publishing Office, United State Code [ออนไลน์], 1934. แหล่งที่มา <https://www.gpo.gov/fdsys/browse/collectionUSCode.action?selectedYearFrom=2016&go=Go>

(1) สินค้าที่จัดเก็บภาษีกับผู้ผลิตหรือผู้นำเข้า ได้แก่ สินค้าที่จัดเก็บตาม internal revenue code title 26 subtitle D chapter 32 manufacturing excise taxes เช่น อุปกรณ์ตกลา เครื่องยนต์ดีดท้ายเรือ อุปกรณ์ธนู ถ่านหิน รถที่มีอัตราการใช้พลังงานเชื้อเพลิงสูง ยางรถยนต์ วัคซีน น้ำมันดิบ ผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียม และสินค้าที่ทำลายชั้นบรรยากาศ และ สินค้าที่จัดเก็บตาม internal revenue code title 26 subtitle E เช่น สุรากลั่น ไวน์ และเบียร์ สินค้าบุหรี กระดาษที่ใช้สำหรับมวนบุหรี และ กระดาษที่ทำเป็นทรงกระบอกสำหรับบรรจุบุหรี อาวุธปืน และ กระสุนปืน เป็นต้น

(2) สินค้าและบริการที่จัดเก็บกับผู้ค้าปลีก ได้แก่ สินค้าที่จัดเก็บตาม internal revenue code title 26 subtitle D chapter 31 retail excise tax เช่น รถบรรทุกและรถพ่วงที่มีขนาดใหญ่ และ น้ำมันเชื้อเพลิงบางชนิด เป็นต้น

3.1.2 การจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของประเทศสหรัฐอเมริกา มีข้อกำหนดที่แตกต่างกันออกไปแล้วแต่ประเภทสินค้าดังนี้

- (1) จัดเก็บตามปริมาณสินค้า เช่น เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ บุหรี น้ำมันเชื้อเพลิง รถที่มีอัตราการใช้พลังงานเชื้อเพลิงสูง ยางรถยนต์ วัคซีน เป็นต้น
- (2) จัดเก็บตามมูลค่าสินค้า เช่น อาวุธปืนและกระสุนปืน สินค้าที่จัดเก็บตามภาษีสรรพสามิตสำหรับการค้าปลีกบางประเภท เช่น รถบรรทุกและรถพ่วงที่มีขนาดใหญ่ สินค้าที่จัดเก็บตามภาษีสรรพสามิตสำหรับการค้าปลีกบางประเภทเช่น อุปกรณ์ตกลา เครื่องยนต์ดีดท้ายเรือ อุปกรณ์ธนู เป็นต้น
- (3) จัดเก็บตามปริมาณสินค้าหรือมูลค่าสินค้าแล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า ได้แก่ ถ่านหิน

เนื่องจากราคาขายของสินค้าที่จะใช้เป็นฐานภาษีนั้นอาจมีหลายราคาในการขายสินค้าประเภทเดียวกันขึ้นอยู่กับรูปแบบในการขายสินค้า ดังนั้นประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดฐานสินค้าตามมูลค่าไว้โดยเฉพาะ ดังที่อธิบาย

ข้างต้น ภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บจากฐานภาษีตามมูลค่าประกอบด้วยภาษีสรรพสามิตสำหรับอาวุธปืนและกระสุนปืน (1) ภาษีสรรพสามิตสำหรับการค้าปลีก (2) และภาษีสรรพสามิตสำหรับการผลิต (3) หลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดฐานสินค้าตามมูลค่าตามประมวลกฎหมายข้างต้นสรุปได้ดังนี้

3.1.2.1 ภาษีสรรพสามิตสำหรับอาวุธปืนและกระสุนปืน

ภาษีสรรพสามิตสำหรับอาวุธปืนและกระสุนปืนของประเทศสหรัฐอเมริกาตาม internal revenue code title 26 subtitle E เป็นภาษีที่เก็บกับผู้ผลิต หรือผู้นำเข้าสินค้าที่กฎหมายกำหนดไว้ซึ่งได้แก่ อาวุธปืนและลูกกระสุนปืน

ภาษีสรรพสามิตสำหรับอาวุธปืนและกระสุนปืนกำหนดจาก “ราคาขายของสินค้า” ตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

ราคาขายของสินค้าให้รวมถึงค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่จำเป็นเพื่อให้สินค้าอยู่ในสภาพที่พร้อมสำหรับขายซึ่งรวมถึง มูลค่าของเครื่องมือและแม่พิมพ์ของผู้ผลิตที่คิดเอากับลูกค้า รายได้การรับประกันสินค้าที่เก็บเอาจากลูกค้า มูลค่าของบรรจุภัณฑ์ หีบห่อ แต่ไม่ให้รวมถึง ภาษีภาษีสรรพสามิตที่เรียกเก็บตามหมวดนี้ ค่าส่งสินค้าที่ขาย ค่าประกันภัย และค่าติดตั้งที่เกิดขึ้นในการขนส่งสินค้าไปยังสถานที่ที่ลูกค้ากำหนดไว้ ค่าโฆษณาภายในประเทศ และดอกเบี้ยที่คิดเอาจากลูกค้า

3.1.2.2 ภาษีสรรพสามิตสำหรับการผลิต

ภาษีสรรพสามิตสำหรับการผลิตของประเทศสหรัฐอเมริกาตาม internal revenue code title 26 subtitle D chapter 32 manufacturing excise taxes เป็นภาษีที่เก็บกับผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าสินค้าที่กฎหมายกำหนดไว้ สินค้าที่มีการกำหนดฐานภาษีตามมูลค่าตามหมวดนี้ได้แก่ อุปกรณ์เพื่อการขนส่งทางรถได้แก่ อุปกรณ์ตกลูกปืน เครื่องยนต์ติดท้ายเรือ และอุปกรณ์ธนู และสินค้าที่มีการกำหนดฐานภาษีตามมูลค่าหรือปริมาณคือสินค้าถ่านหิน

ฐานภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าสำหรับการผลิตกำหนดจาก “ราคาขายของสินค้า” ตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

ราคาขายของสินค้าให้รวมถึงมูลค่าของบรรจุภัณฑ์ หีบห่อ และค่าใช้จ่ายอื่น เพื่อให้สินค้าอยู่ในสภาพที่พร้อมสำหรับการขนส่ง แต่ไม่ให้นำรวมถึงภาษีอากรที่เรียกเก็บตามหมวดนี้ ค่าส่งสินค้าที่ขาย ค่าติดตั้ง ส่วนลดอื่นที่ให้กับลูกค้า และค่าโฆษณาภายในประเทศ

3.1.2.3 ภาษีสรรพสามิตสำหรับการค้าปลีก

ภาษีสรรพสามิตสำหรับการค้าปลีกของประเทศสหรัฐอเมริกาตาม internal revenue code title 26 subtitle D chapter 31 retail excise tax เป็นภาษีที่เก็บกับผู้ขายปลีกในครั้งแรกสำหรับสินค้าที่กฎหมายกำหนดไว้ รวมถึงผู้ให้เช่าหรือผู้นำสินค้าที่กฎหมายกำหนดไว้ไปใช้ก่อนการขายปลีกครั้งแรก สินค้าที่มีการกำหนดฐานภาษีตามมูลค่าตามหมวดนี้ได้แก่รถบรรทุกและรถพ่วงที่มีขนาดใหญ่รวมถึงอะไหล่และอุปกรณ์เสริมที่เกี่ยวข้องสำหรับการขายปลีกครั้งแรก

การขายปลีกครั้งแรกหมายถึงการขายปลีกสินค้าที่กฎหมายกำหนดไว้ในครั้งแรก ดังนั้นการขายสินค้าที่ใช้แล้วจึงไม่ถือเป็นการขายปลีกครั้งแรก นอกจากนี้การขายปลีกครั้งแรกยังรวมถึงการให้เช่าสินค้าที่กฎหมายกำหนดก่อนการขายปลีกครั้งแรกและการนำสินค้าที่ต้องเสียภาษีนี้ไปใช้ก่อนการขายปลีกครั้งแรกด้วย

ฐานภาษีสรรพสามิตสำหรับการค้าปลีกกำหนดจาก “ราคาขายปลีก” ตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) กรณีทั่วไป ราคาขายปลีกครั้งแรกให้รวมถึงค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้สินค้าอยู่ในสภาพที่พร้อมสำหรับการใช้งาน แต่ไม่ให้นำรวมถึงภาษีอากรที่เรียกเก็บตามหมวดนี้ ภาษีการค้าปลีกที่มีการแยกไว้ต่างหากจากราคาขาย และมูลค่าของส่วนประกอบที่ใช้แล้วของรถ

(2) กรณีที่ราคาไม่ได้เป็นไปในลักษณะซึ่งคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า กล่าวคือราคาขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาด กรณีนี้ราคาขายที่จะใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตจะกำหนดจากราคาขายปลีกในทางการค้าปกติ

(3) กรณีของการให้เช่าที่เช่าเงื่อนไขเป็นการขายปลีกครั้งแรกทางกฎหมาย ราคาขายที่จะใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตจะกำหนดจาก

- ก. ผลรวมของ 1. ต้นทุนจ่ายซื้อรถของผู้ให้เช่า และ 2. ต้นทุนของอะไหล่ และอุปกรณ์เสริมที่ติดตั้งไปกับรถเช่าดังกล่าวโดยผู้ให้เช่า ก่อนการใช้งานครั้งแรกของผู้เช่าหรือการเช่า บวกด้วย
- ข. อัตรากำไรที่กำหนดขึ้น โดยคิดจากผลรวมตามข้อ ก.

อัตรากำไรที่กำหนดขึ้นข้างต้นหมายถึงอัตรากำไรขั้นต้นโดยเฉลี่ยที่ผู้ค้าปลีก กำหนดขึ้นสำหรับสินค้านั้นๆ โดยการประเมินจากเลขานุการตามกฎหมายนี้

จากข้างต้นจะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจะแยกกันอย่างชัดเจน โดย ภาษีสรรพสามิตสำหรับการผลิตจะเก็บจากราคาขายของผู้ผลิตสินค้า และภาษีสรรพสามิตสำหรับการค้าปลีกจะเก็บกับผู้ค้าปลีก

3.1.3 อัตราภาษีสรรพสามิต

อัตราภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าของประเทศสหรัฐอเมริกาแสดงสินค้าดังนี้

3.1.3.1 อัตราสรรพสามิตที่จัดเก็บภาษีโดย Alcohol and Tobacco Tax and Trade Bureau¹⁵

- (1) อัตราภาษีสำหรับอาวุธปืนและลูกกระสุนปืน เก็บเป็นมูลค่าร้อยละของ ราคาขายดังตารางด้านล่าง

ตารางที่ 2: อัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับอาวุธปืนและลูกกระสุนปืนสหรัฐอเมริกา

Firearms and Ammunition	Tax
Pistols and Revolvers	10% of sale price
Other Firearms and Ammunition	11% of sale price

¹⁵ Alcohol and Tobacco Tax and Trade Bureau, Tax and Fee Rates [ออนไลน์], 17 มกราคม 2561. แหล่งที่มา https://www.ttb.gov/tax_audit/taxrates.shtml

ที่มา: the Alcohol and Tobacco Tax and Trade Bureau

3.1.3.1 อัตราสรรพสามิตที่จัดเก็บภาษีโดย Internal Revenue Service

อัตราภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บโดย Internal Revenue Service มีทั้งเก็บจากฐานปริมาณ เก็บจากฐานมูลค่า และเก็บจากฐานปริมาณหรือมูลค่าแล้วแต่แบบใดจะต่ำกว่าดังที่ได้อธิบายไปแล้วใน 3.1.2 โดยมีอัตราที่จัดเก็บตามมูลค่าดังตารางด้านล่าง

ตารางที่ 3: อัตราภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าสหรัฐอเมริกาที่จัดเก็บโดย Internal revenue Service

Excise Taxes	Tax Base	Rate
Retail Tax - Truck, trailer, and semitrailer chassis and bodies, and tractor	sales price	12%
Manufacturers Taxes		
Sport fishing equipment (other than fishing rods and fishing poles)	sales price	10%
Fishing rods and fishing poles	sales price	10%
Electric outboard motors	sales price	3%
Fishing tackle boxes	sales price	3%
Bows, quivers, broadheads, and points	sales price	11%

ที่มา: the Internal Revenue Service

3.1.4 วิธีเสียภาษีสรรพสามิต

วิธีเสียภาษีสรรพสามิตของประเทศสหรัฐอเมริกาแสดงได้ดังนี้

3.1.4.1 วิธีเสียภาษีสรรพสามิตให้กับ Alcohol and Tobacco Tax and Trade Bureau

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้กับ Alcohol and Tobacco Tax and Trade Bureau มีหน้าที่จะต้องยื่นแบบฟอร์มภาษีสรรพสามิต “form TTB F 5000.24” ภายใน 14 วัน นับตั้งแต่วันที่ 15 และวันสุดท้ายของเดือน เช่นผู้เสียภาษีจะต้องเสียภาษีสำหรับรอบ

วันที่ 15 มกราคม ภายในวันที่ 29 มกราคม หรือผู้เสียภาษีจะต้องเสียภาษีสำหรับรอบ
วันที่ 31 มกราคม ภายในวันที่ 14 กุมภาพันธ์เป็นต้น

3.1.4.2 วิธีเสียภาษีสรรพสามิตให้กับ Internal Revenue Service

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้กับ Internal Revenue Service มีหน้าที่จะต้องยื่น
แบบฟอร์มภาษีสรรพสามิต “form 720” ภายในวันสุดท้ายของเดือนถัดจากเดือน
สุดท้ายของไตรมาส เช่นผู้เสียภาษีจะต้องเสียภาษีสำหรับไตรมาสเดือนมกราคมถึง
มีนาคม ภายในวันที่ 30 เมษายน หรือผู้เสียภาษีจะต้องเสียภาษีสำหรับไตรมาสเดือน
เมษายนถึงมิถุนายน ภายในวันที่ 31 กรกฎาคมเป็นต้น

3.1.5 การตรวจสอบและประเมินภาษีสรรพสามิต

บทบัญญัติเกี่ยวกับการประเมินภาษีสรรพสามิตของประเทศสหรัฐอเมริกาได้ถูกบัญญัติ
รวมไว้ในส่วนที่เกี่ยวกับการประเมินภาษีใน Internal Revenue Code ทั้งหมด ไม่ได้แยกอำนาจ
ในการประเมินภาษีแต่ละชนิดไว้แยกจากกันดังเช่นของประเทศไทย¹⁶

พนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ได้ทำการประเมินแบบแสดงรายการทุกฉบับ แต่แบบแสดงรายการ
ภาษีของผู้เสียภาษีอาจถูกประเมินได้จากการสุ่มตรวจสอบแบบแสดงรายการภาษีโดยใช้
คอมพิวเตอร์ระบบ DIF การตรวจสอบเอกสารที่ได้รับจากบุคคลที่สามแล้วพบว่าข้อมูลในแบบ
แสดงรายการภาษีไม่ตรงกับข้อมูลที่ได้จากบุคคลที่สาม หรือการตรวจสอบเอกสารที่ได้รับจาก
แหล่งข้อมูลอื่นแล้วพบว่ากิจการอาจไม่ได้ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีหรือยื่นแบบข้อมูลไว้ไม่ถูกต้อง¹⁷

¹⁶ วรณัฐ หัวเจริญ, “ปัญหาการประเมินและการอุทธรณ์ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้านำเข้า
(วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), หน้า 66.

¹⁷ Internal Revenue Service, Examination of Returns, Appeal Rights, and Claims for Refund [ออนไลน์], 26 กันยายน
2556. แหล่งที่มา <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5556.pdf>

3.1.6 บทกำหนดโทษ

Internal Revenue Code ได้กำหนดบทลงโทษเกี่ยวกับการคำนวณภาษีสรรพสามิตรวมถึงการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีสรรพสามิตดังต่อไปนี้

ไม่ยื่นแบบรายการภาษีภายในระยะเวลาที่กำหนดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ผู้ที่มีหน้าที่ยื่นแบบจะต้องนำมูลค่าร้อยละ 5 ของภาษีที่ต้องเสียรวมเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าภาษีสำหรับการยื่นแบบหากชำระล่าช้าไม่เกิน 1 เดือน และคิดเพิ่มขึ้นอีกเดือนละร้อยละ 5 จนกว่าจะมีการยื่นแบบเสร็จสิ้น ทั้งนี้มูลค่าที่คิดเพิ่มขึ้นรวมกันต้องไม่เกินร้อยละ 25

ไม่ชำระภาษีภายในระยะเวลาที่กำหนดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องนำมูลค่าร้อยละ 0.5 ของภาษีที่ต้องเสียรวมเป็นส่วนหนึ่งของมูลค่าภาษีสำหรับการยื่นแบบหากชำระล่าช้าไม่เกิน 1 เดือน และคิดเพิ่มขึ้นอีกเดือนละร้อยละ 0.5 จนกว่าจะมีการชำระภาษีเสร็จสิ้น ทั้งนี้มูลค่าที่คิดเพิ่มขึ้นรวมกันต้องไม่เกินร้อยละ 25

3.2 ภาษีสรรพสามิตของประเทศของประเทศฟิลิปปินส์¹⁸

ประเทศฟิลิปปินส์มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตกับสินค้าบางประเภทที่ผลิตขึ้นในประเทศเพื่อการขายหรือการบริโภคภายในประเทศ รวมถึงการนำเข้าสินค้าบางประเภท โดยจัดเก็บกับผู้ผลิตหรือผู้นำเข้า ซึ่งจะกล่าวในรายละเอียดในหัวข้อถัดไป

3.2.1 สินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต

ประมวลกฎหมายของประเทศฟิลิปปินส์ หรือ Republic Act title VI excise tax on certain goods ได้แบ่งสินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตออกเป็น 5 กลุ่มดังนี้

- (1) สินค้าสุราได้แก่ สุรากลั่น ไวน์ และสุราหมัก
- (2) สินค้าบุหรื

¹⁸ Bureau of Internal Revenue, Republic Act No. 10963 [ออนไลน์], 24 กรกฎาคม 2017. แหล่งที่มา <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p556.pdf>

(3) ผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียม

(4) สินแร่เช่นถ่านหิน สินแร่โลหะเป็นต้น

(5) ผลิตภัณฑ์อื่นๆเช่น รถยนต์ เครื่องเพชร น้ำหอม เรือยacht เป็นต้น

3.2.2 การจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของประเทศฟิลิปปินส์มีข้อกำหนดที่แตกต่างกันออกไปแล้วแต่ประเภทสินค้าดังนี้

(1) จัดเก็บตามปริมาณสินค้า เช่น ไวน์ สุราหมักที่มีปริมาณแอลกอฮอล์ไม่เกินร้อยละ 25 บุหรี่บางชนิด ผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียม ถ่านหิน เป็นต้น

(2) จัดเก็บตามมูลค่าสินค้า เช่น สินแร่ที่ไม่ใช่ถ่านหิน รถยนต์ สินค้าฟุ่มเฟือย เป็นต้น

(3) จัดเก็บตามปริมาณและมูลค่าสินค้านั้นๆ เช่น สุรากลั่น บุหรี่ซิการ์ เป็นต้น

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตตามมูลค่านั้น มีการจัดเก็บในฐานที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับประเภทของสินค้า ตามรายละเอียดที่ดังต่อไปนี้

3.2.2.1 ความหมายและหลักเกณฑ์ในการกำหนดฐานภาษีตามมูลค่าของประเทศฟิลิปปินส์

ตามประมวลกฎหมายของประเทศฟิลิปปินส์ หรือ Republic Act title VI chapter 1 general provision กำหนดว่าโดยทั่วไปฐานภาษีสรรพสามิตของประเทศฟิลิปปินส์ซึ่งกำหนดตามมูลค่ากำหนดจาก “ราคาขายขั้นต้น” ราคาขายขั้นต้นนี้กำหนดจากราคาขายโดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ในลักษณะขายส่ง ณ สถานที่ผลิตสินค้า สถานที่ขายสินค้าของตัวแทนขายของผู้ผลิตให้แก่ประชาชน สถานที่ขายอื่นซึ่งผู้ผลิตเป็นเจ้าของหรือสถานที่ขายอื่นที่ผู้ผลิตมีส่วนในการแบ่งผลกำไรจากการขายสินค้า

หากราคาขายดังกล่าวมีมูลค่าน้อยกว่าต้นทุนผลิตบวกค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนที่สินค้าจะถูกขายออกไป ให้กำหนดราคาขายขั้นต้นโดยนำต้นทุนผลิตและค่าใช้จ่ายที่

เกิดขึ้นก่อนที่สินค้าจะถูกขายออกไปดังกล่าวบวกด้วยกำไรซึ่งไม่น้อยกว่าร้อยละ 10 ของมูลค่าต้นทุนผลิตและค่าใช้จ่ายข้างต้น

อย่างไรก็ตามประมวลกฎหมายของประเทศฟิลิปปินส์ได้มีการกำหนดรายละเอียดการคำนวณภาษีของสินค้าแต่ละประเภทไว้โดยเฉพาะ โดยสินค้าที่มีการคิดภาษีโดยให้ฐานภาษีตามมูลค่าได้แก่รถยนต์ สินค้าฟุ่มเฟือย ผลิตภัณฑ์จากแร่ และสุรา โดยกฎหมายได้กำหนดรายละเอียดในการกำหนดฐานภาษีในรายละเอียดของแต่ละลุ่มผลิตภัณฑ์ไว้ดังนี้

(1) รถยนต์

ฐานภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์กำหนดจากราคาขายของผู้ผลิตหรือผู้นำเข้า โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในกรณีที่ผู้นำเข้ารถยนต์ไม่ได้นำเข้าเพื่อขาย ให้กำหนดฐานภาษีจากราคาซึ่งกรมศุลกากรใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีศุลกากร โดยรวมภาษีศุลกากรและค่าธรรมเนียมอื่นๆบวกกำไร 10%

(2) สินค้าฟุ่มเฟือย

ฐานภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าฟุ่มเฟือยกำหนดจากราคาขายส่งหรือราคาซึ่งกรมศุลกากรใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีศุลกากร โดยไม่รวมภาษีศุลกากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม

(3) ผลิตภัณฑ์จากแร่

ฐานภาษีสรรพสามิตสำหรับผลิตภัณฑ์กำหนดจากราคาตลาดของสินแร่ ณ เวลาที่มีการถลุงสำหรับแร่ที่ถลุงภายในประเทศหรือราคาซึ่งกรมศุลกากรใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีศุลกากร โดยไม่รวมภาษีศุลกากรและภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับแร่ที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ

(4) สุรา

ฐานภาษีสรรพสามิตสำหรับผลิตภัณฑ์สุรากำหนดจาก “ราคาขายปลีกสุทธิ” โดยราคาขายปลีกสุรานั้นกำหนดจากราคาของสินค้าดังกล่าวที่ขายอยู่ในร้านค้าปลีกหลัก 10 แห่งในเมืองมะนิลา ไม่รวมภาษีสรรพสามิต

3.2.3. อัตราสรรพสามิตที่จัดเก็บ

อัตราภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บสำหรับประเทศฟิลิปปินส์ มีทั้งเก็บจากฐานปริมาณ และเก็บจากฐานปริมาณและมูลค่ารวมกันตามที่ได้อธิบายไปแล้วใน 3.1.2 โดยมีอัตราที่จัดเก็บตามมูลค่าดังตารางด้านล่าง

ตารางที่ 6: อัตราภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าประเทศฟิลิปปินส์

กลุ่มที่	รายการ	อัตราภาษีตามมูลค่า(ร้อยละ)
1	สินแร่	
	1) แร่ที่ไม่ใช่โลหะ	2
	2) แร่โลหะ	3
2	สินค้าอื่นๆ	
	1) รถยนต์แล้วแต่ขนาดเครื่องยนต์	15 - 100
	2) สินค้าฟุ่มเฟือย	20

ที่มา: The Bureau of Internal Revenue

3.2.4 วิธีเสียภาษีสรรพสามิต

ตาม Republic Act ของประเทศฟิลิปปินส์ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตยื่นแบบรายการภาษีและการชำระภาษีดังนี้

2.2.4.1 กรณีสินค้าที่ผลิตขึ้นในราชอาณาจักร

ให้ผู้ผลิตยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีก่อนนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม

2.2.4.2 กรณีสินค้านำเข้า

ให้ผู้นำเข้ายื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีก่อนในเวลาที่นำสินค้าออกจากการอารักขาของศุลกากร

3.2.5 การตรวจสอบและประเมินภาษีสรรพสามิต

บทบัญญัติเกี่ยวกับการประเมินภาษีสรรพสามิตของประเทศฟิลิปปินส์ได้ถูกบัญญัติรวมไว้ในส่วนที่เกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่ ไม่ได้แยกอำนาจในการประเมินภาษีแต่ละชนิดไว้แยกจากกันดังเช่นของประเทศไทย โดย Republic Act ของประเทศฟิลิปปินส์ให้อำนาจกับพนักงานเจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบแบบแสดงรายการและประเมินภาษีได้

3.2.6 บทกำหนดโทษ

Republic Act ของประเทศฟิลิปปินส์ได้กำหนดบทลงโทษเกี่ยวกับการคำนวณภาษีสรรพสามิต รวมถึงการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีสรรพสามิตดังต่อไปนี้

ไม่ยื่นแบบรายการภาษีและจ่ายชำระภาษีภายในระยะเวลาที่กำหนด ผู้ที่มีหน้าที่ยื่นแบบและชำระภาษีจะมีโทษปรับร้อยละ 25 ของภาษีที่ต้องเสีย

3.3 การเปรียบเทียบหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดฐานภาษีตามมูลค่า

การเปรียบเทียบหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดฐานภาษีตามมูลค่าจะแยกการพิจารณาการเปรียบเทียบฐานภาษีตามมูลค่าของประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกา ก่อนและตามด้วยการพิจารณาการเปรียบเทียบฐานภาษีตามมูลค่าของประเทศไทยกับประเทศฟิลิปปินส์ตามลำดับดังนี้

3.3.1 การเปรียบเทียบหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดฐานภาษีตามมูลค่าของประเทศสหรัฐอเมริกากับประเทศไทย

(1) ฐานภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าของประเทศสหรัฐอเมริกามีความซับซ้อนมากกว่าไทย กล่าวคือฐานภาษีตามมูลค่าของประเทศสหรัฐอเมริกาคำหนดแตกต่างกันเป็นสองประเภท ประกอบด้วย 1. ภาษีสรรพสามิตสำหรับการผลิต ซึ่งฐานภาษีกำหนดจากราคาขายสินค้าของผู้ผลิตหรือผู้นำเข้า และ 2. ภาษีสรรพสามิตสำหรับการค้าปลีก ซึ่งฐานภาษีกำหนดจากราคาขายปลีกสินค้า นอกจากนี้ยังมีการให้รายละเอียดการคำนวณฐานภาษีในหลายกรณีพิเศษเช่นถ้าผู้ผลิตสินค้าได้ขายสินค้าให้กับกิจการที่เกี่ยวข้องกันอย่างสม่ำเสมอเพื่อขายอีกกับร้านค้าปลีกอิสระอีกทอดหนึ่ง ราคาขายที่เป็นฐานภาษีจะถูกกำหนดขึ้นเป็นพิเศษ โดยกำหนดจากมูลค่าร้อยละ 90 ของราคาต่ำที่สุดที่บริษัทในเครื่องดังกล่าวขายให้แก่ร้านค้าปลีกอิสระเป็นต้น ทั้งนี้ ป้องกันการหนีภาษีของผู้เสียภาษี ซึ่งประเทศไทยหากจะนำหลักการดังกล่าวมาปรับใช้กับประเทศไทยก็สามารถทำได้เช่นกัน แต่ประเทศไทยแทนที่จะกำหนดเงื่อนไขเพื่อป้องกันการหนีภาษีไว้ในตัวบทกฎหมายกลับให้อำนาจอธิบดีในการประกาศราคาขายปลีกแนะนำแทน

(2) ฐานภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าของประเทศสหรัฐอเมริกาโดยมากกำหนดจากราคาขายจริงของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า ในขณะที่ฐานภาษีตามมูลค่าของไทยกำหนดมาจากราคาขายปลีกแนะนำซึ่งนอกจากจะคิดมาจากต้นทุนและค่าบริหารจัดการของผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าเองแล้วยังรวมเอากำไรและค่าใช้จ่ายในการจัดจำหน่ายของผู้ค้าปลีกทุกทอดไว้ด้วย ดังนั้นการตรวจสอบการคำนวณภาษีในด้านของฐานภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาจึงทำได้สะดวกมากกว่าของประเทศไทย

(3) ฐานภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าของประเทศสหรัฐอเมริกาสำหรับการขายปลีกได้รวมถึงการให้เขาอันมีลักษณะที่เข้าข่ายเป็นการขายไว้ด้วย ในขณะที่ฐานภาษีตามมูลค่าของประเทศไทยไม่ได้มีการกำหนดในเรื่องนี้เอาไว้

(4) ฐานภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าของประเทศสหรัฐอเมริกาสำหรับการผลิตกำหนดจากราคาขายของผู้ผลิต ในขณะที่ฐานภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าสำหรับกฎหมายไทยกำหนดจากราคาขายปลีก

ประเด็นที่สำคัญคือการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตมีของประเทศสหรัฐอเมริกานี้เก็บจากราคาขายจริงมิใช่ราคาขายปลีกแนะนำดังเช่นกรณีประเทศไทย ทั้งนี้เนื่องจากว่าประเทศสหรัฐอเมริกาเก็บภาษีสรรพสามิตจากผู้ผลิตหรือผู้ขายปลีกโดยตรงดังที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น เช่น ภาษีสรรพสามิตสำหรับการผลิตเก็บจากผู้ผลิตในราคาของผู้ผลิตเป็นผู้ขาย ภาษีสรรพสามิตสำหรับการค้าปลีกก็จัดเก็บจากผู้ค้าปลีกในราคาของผู้ค้าปลีกเป็นผู้ขาย ในขณะที่ประเทศไทยเก็บภาษีจากผู้ผลิตโดยใช้ราคาขายปลีกแนะนำ

3.3.2 การเปรียบเทียบหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดฐานภาษีตามมูลค่าของประเทศฟิลิปปินส์กับประเทศไทย

(1) ฐานภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าของประเทศฟิลิปปินส์มีความซับซ้อนมากกว่าไทย กล่าวคือฐานภาษีตามมูลค่าของประเทศฟิลิปปินส์กำหนดแตกต่างกันแล้วแต่ประเภทของสินค้า เช่นรถยนต์คิดจากราคาขายของผู้ผลิตหรือผู้นำเข้า สินค้าฟุ่มเฟือยคิดจากราคาขายส่งของสินค้าหรือราคาศุลกากรเป็นต้น ผลิตภัณฑ์สุราคิดจากราคาขายปลีกสุทธิที่กำหนดจากราคาของสินค้าที่ขายอยู่ในร้านค้าปลีกหลัก 10 แห่งในเมืองมะนิลา ไม่รวมภาษีสรรพสามิต ในขณะที่ฐานภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าของประเทศไทยนั้นกำหนดจากราคาขายปลีกแนะนำซึ่งหมายถึงราคาของผู้ประกอบการขายปลีกให้แก่ลูกค้าเป็นการทั่วไปในทุกประเภทสินค้า

(2) ฐานภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าของประเทศฟิลิปปินส์มีการกำหนดรายละเอียดได้มาก เช่นหากราคาขายสินค้าต่ำกว่าราคาทุนจะต้องคำนวณฐานภาษีจากมูลค่าอะไร ในขณะที่ฐานภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าของประเทศไทยไม่ได้มีการกำหนดรายละเอียดในเรื่องนี้เอาไว้

(3) การกำหนดฐานภาษีสรรพสามิตจากราคาขายปลีกของสินค้าประเภทสุรามีความใกล้เคียงกักกฎหมายไทย กล่าวคือกำหนดจากราคาขายที่พบมากในท้องตลาดมิใช่ราคาขายสินค้าจริงของผู้เสียภาษี

ประเทศฟิลิปปินส์มีการจัดเก็บจากผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าเช่นเดียวกับประเทศไทย แต่มีความแตกต่างกันที่มีการเก็บจากราคาขายของผู้ผลิตหรือผู้นำเข้า ราคาขายส่ง หรือราคาขายปลีกสุทธิตามประเภทของสินค้าดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น การจัดเก็บภาษีในส่วนที่ใกล้เคียงกับประเทศไทยจะเป็นการเก็บจากราคาขายปลีกสุทธิซึ่งเป็นสินค้าประเภทสุรา แต่อย่างไรก็ตามประเทศฟิลิปปินส์จะใช้ราคาขายเฉลี่ย 10 แห่งในเมืองมะนิลา ไม่รวมภาษีสรรพสามิต ซึ่งเป็นค่าเฉลี่ยราคาขายที่เกิดขึ้นจริง ในขณะที่ประเทศไทยเก็บภาษีจากราคาขายปลีกแนะนำที่คำนวณโดยผู้ผลิตแต่ละราย

บทที่ 4

การวิเคราะห์ประเด็นปัญหาและแนวทางแก้ไข

ถึงแม้ว่าพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 จะกำหนดฐานภาษีตามมูลค่าโดยคิดจากราคาขายปลีกแนะนำเพียงอย่างเดียวสำหรับทุกประเภทสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต อย่างไรก็ตามการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำก็ยังคงมีความยุ่งยากในทางปฏิบัติ อีกทั้งกระบวนการตรวจสอบราคาขายปลีกแนะนำยังมีเนื้อหาซึ่งอาจทำให้ผู้เสียภาษีมีภาระภาษีที่สูงอย่างไม่เป็นธรรมโดยอธิบายในรายละเอียดดังต่อไปนี้

4.1 ประเด็นปัญหาการให้อำนาจอธิบดีในการประกาศราคาขายปลีกแนะนำ


พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตพ.ศ. 2560 กำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าแจ้ง “ราคาขายปลีกแนะนำ” ต่ออธิบดีเพื่อประโยชน์ในการกำหนดมูลค่าที่ใช้ในการคำนวณภาษีสรรพสามิต โดยราคาขายปลีกแนะนำหมายถึงราคาขายปลีกแนะนำที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าประสงค์ให้เป็นราคาขายต่อผู้บริโภคทั่วไป

โดยทั่วไปหากผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าเองเป็นผู้ขายสินค้าให้แก่ผู้บริโภคเป็นการทั่วไป การกำหนดราคาขายสินค้าที่จะใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตจะสามารถทำได้โดยง่ายเนื่องจากผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าทราบราคาขายเป็นอย่างดี อย่างไรก็ตามหากผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าไม่ได้ขายสินค้าให้แก่ผู้บริโภครายสุดท้ายด้วยตนเองแล้วจะเป็นการยากที่จะทราบถึงราคาปลายปลีกที่แท้จริง เนื่องจากการขายสินค้าในแต่ละทอดจะต้องมีการบวกอัตรากำไรขั้นต้นรวมถึงค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการของผู้ค้าส่งในทุกทอดรวมถึงผู้ค้าปลีกด้วย

พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตพ.ศ. 2560 ได้กำหนดให้หลังจากที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าแจ้งราคาขายปลีกแนะนำต่อกรมสรรพสามิตแล้ว กรมสรรพสามิตจะต้องทำการตรวจสอบราคาขายปลีกแนะนำที่ได้รับแจ้ง และได้กำหนดว่าเมื่อตรวจสอบราคาขายปลีกที่ขายตามและผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าแจ้งมาแล้วปรากฏว่ามีราคาขายปลีกหลายราคา พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตพ.ศ. 2560 ได้ให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพสามิตในการประกาศให้ใช้ราคาขายปลีกที่สูงที่สุดเป็นราคาขายปลีกแนะนำ ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าเป็นอย่างมากเนื่องจากในทางปฏิบัติผู้ประกอบ

อุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าไม่อาจจะทราบราคาขายปลีกจริงทั่วไปของผู้ค้าปลีกรายสุดท้ายอีกทั้งยังมีอยู่เป็นจำนวนมาก

ผู้เขียนได้ทำการสำรวจราคาขายสินค้าเบียร์แบรนด์เดียวกัน ขนาดเดียวกันที่ขายโดยร้านค้าปลีกที่แตกต่างกัน 3 แห่งเป็นดังนี้

<p>1A สิงห์แดง320ml. 40.00</p> <p>Total (1ชิ้น)*****40.00</p> <p>CASH 100.00</p> <p>Change 60.00</p> <p>Vat 40.00</p> <p>Vat 2.62</p> <p>*VAT INCLUDED* User#110002</p> <p>05-17-2018 i7:23Rcpt#101004263</p> <p>ขอขอบคุณสินค้าที่ MINI BIGC(21613)</p>  <p>ขอสงวนสิทธิ์ในการรับเปลี่ยน/คืนสินค้า</p> <p>หากไม่พอใจรีบแจ้งมาทันที</p> <p>กรุณาออกใบกำกับภาษีในวันซื้อเท่านั้น</p> <p>CP ALL, 7-Eleven BOOTH สาขาวิภาวดี(02433)</p> <p>TAX#0107542000011 (VAT Included)</p> <p>Vat Code 02450 POS#E03024000201014</p> <p>ใบเสร็จรับเงิน/ใบกำกับภาษีอย่างย่อ</p> <p>1 เบียร์สิงห์แดง 320M 41.00</p> <p>ออฟสุดท์ 1 ชิ้น 41.00</p> <p>เงินจ./เงินทอน 100.00 59.00</p> <p>เลขบอบบ342993 P2:0243369 17/05/61 13:51</p> <p>** ศูนย์ลูกค้าสัมพันธ์ 0-2826-7744 **</p>	<p>TOPS Market Empire</p> <p>Tel.02-286-3530 (VAT INCLUDED)</p> <p>TAX INVOICE(ABB) TAX ID# 0105535134278</p> <p>POS PERMIT B03024000200867</p> <p>17.05.2018 13:54 Rcpt 062 - 070458</p> <p>TP 062 - 076263</p> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td>1 กุ้งฝอยคอกโรน</td> <td style="text-align: right;">0.00</td> </tr> <tr> <td>1 สิงห์แดง</td> <td style="text-align: right;">36.00</td> </tr> </table> <p>-----</p> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td>Total</td> <td style="text-align: right;">36.00</td> </tr> <tr> <td>CASH</td> <td style="text-align: right;">BHT 100.00</td> </tr> <tr> <td>Change CASH</td> <td style="text-align: right;">64.00</td> </tr> <tr> <td>Vat</td> <td style="text-align: right;">2.36</td> </tr> </table> <p>TIC#B029882690 พรพรณี</p> <p>คะแนนสะสมเงินสิ่งเมื่อวานนี้ 1,288</p> <p>เลขที่ <25บ. นำไปรวมกับยอดซื้อครั้งถัดไป</p> <p>จำนวนคะแนนอาจมีการเปลี่ยนแปลง</p> <p>Cashier : SC0 003</p> <p>ขอขอบคุณ</p> <p>ชำระค่าบริการ ค่าธรรมเนียมบัตร 5 บาท</p> <p>หรือเติมเงินผ่านCanPayไม่มีค่าธรรมเนียม</p> <p>วันนี้ - 31 มีนาคม 2561</p> <p>*****</p> <p>คลิก www.tops.co.th/topsshoponline</p> <p>สคใหม่ ส่งใจ รับประกันความพอใจ</p>	1 กุ้งฝอยคอกโรน	0.00	1 สิงห์แดง	36.00	Total	36.00	CASH	BHT 100.00	Change CASH	64.00	Vat	2.36
1 กุ้งฝอยคอกโรน	0.00												
1 สิงห์แดง	36.00												
Total	36.00												
CASH	BHT 100.00												
Change CASH	64.00												
Vat	2.36												

จากใบกำกับภาษีข้างต้นจะเห็นได้ว่าสินค้าชนิดเดียวกัน แบรนด์เดียวกัน ขนาดเดียวกันแต่ขายโดยผู้ค้าปลีกต่างรายพบว่ามีความขายปลีกที่ไม่เท่ากัน ทั้งนี้เนื่องมาจากร้านค้าปลีกหรือผู้ประกอบการแต่

ละรายสามารถที่จะกำหนดราคาสินค้าของตนเองได้โดยอิสระ ขึ้นอยู่กับรูปแบบการดำเนินธุรกิจที่แตกต่าง กันของผู้ประกอบการ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าก็ไม่สามารถควบคุมให้ผู้ค้าปลีกขายสินค้าใน ราคาที่ตนเองประสงค์ไว้ได้ทั้งหมด

ในการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำนั้นผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าไม่สามารถทราบได้ว่า ผู้จัดจำหน่ายสินค้าในแต่ละทอดต้องการขายสินค้าโดยมีอัตรากำไรที่อัตราร้อยละเท่าใด ผู้ค้าปลีกต้องการ อัตรากำไรที่อัตราร้อยละเท่าใด อัตรากำไรนี้จึงเป็นเพียงการประมาณการว่าผู้จัดจำหน่ายในแต่ละทอด และผู้ค้าปลีกควรมีไรโดยประมาณร้อยละเท่าใดเท่านั้น ดังนั้นอัตรากำไรที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้ นำเข้าประมาณขึ้นอาจไม่ตรงกับกำไรที่ผู้จัดจำหน่ายหรือผู้ค้าปลีกได้รับจริง หากกำหนดอัตรากำไรมาก ราคาขายปลีกก็จะสูงทำให้ราคาไม่สามารถแข่งขันกับผู้ประกอบการรายอื่นได้ หรือหากกำหนดอัตรากำ ไรน้อยยอธิตีก็จะใช้อำนาจในการประเมินภาษีกับผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า จะเห็นได้ว่าผู้ ประกอบอุตสาหกรรมไม่สามารถควบคุมอัตรากำไรของผู้จัดจำหน่ายในแต่ละทอดรวมถึงผู้ค้าปลีกได้เลย หากผู้จัดจำหน่ายหรือผู้ค้าปลีกกำหนดราคาขายสูง กำไรส่วนดังกล่าวก็อยู่ที่ผู้จัดจำหน่ายหรือผู้ค้าปลีก ไม่ได้อยู่ที่ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้า แต่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้ากลับถูกประเมินภาษีเพิ่มขึ้น ด้วยเหตุนี้การใช้ราคาของผู้ขายปลีกสูงสุดมาประเมินภาษีผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าจึงไม่เป็นธรรม กับผู้ผลิตหรือผู้นำเข้า

เนื่องจากพ.ร.บ.การแข่งขันทางการค้าพ.ศ. 2560 มาตรา 55 กำหนดว่า “ห้ามมิให้ผู้ประกอบ ธุรกิจใดร่วมกับผู้ประกอบธุรกิจอื่นกระทำการใด ๆ อันเป็นการผูกขาด หรือลดการแข่งขัน หรือจำกัดการ แข่งขันในตลาดใดตลาดหนึ่งในลักษณะอย่างหนึ่งอย่างใดดังต่อไปนี้

(๑) กำหนดเงื่อนไขตามที่ระบุไว้ในมาตรา 54 (1) (2) หรือ (4) ระหว่างผู้ประกอบธุรกิจที่มีใช่ คู่แข่งขันในตลาดเดียวกัน”

มาตรา 54 (1) (2) หรือ (4) ระบุว่า

“(๑) กำหนดราคาซื้อหรือราคาขายหรือเงื่อนไขทางการค้าใด ๆ ไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อมที่ ส่งผลต่อราคาสินค้าหรือบริการ

(๒) จำกัดปริมาณของสินค้าหรือบริการที่ผู้ประกอบการแต่ละรายจะผลิต ซื้อ จำหน่ายหรือบริการตามที่ตกลงกัน...

(๔) กำหนดแบ่งท้องที่ที่ผู้ประกอบการแต่ละรายจะจำหน่าย หรือลดการจำหน่าย หรือซื้อสินค้าหรือบริการได้ในท้องที่นั้น หรือกำหนดผู้ซื้อหรือผู้ขายที่ผู้ประกอบการแต่ละรายจะจำหน่ายหรือซื้อสินค้าหรือบริการได้ โดยผู้ประกอบการอื่นจะไม่ซื้อหรือจำหน่ายหรือซื้อสินค้าหรือบริการนั้น...”

ทั้งนี้เงื่อนไขตามมาตรา 54 (1) ระบุว่า “...กำหนดราคาซื้อหรือราคาขายหรือเงื่อนไขทางการค้าใด ๆ ไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อมที่ส่งผลต่อราคาสินค้าหรือบริการ...”

ผู้ประกอบการอื่นตามมาตรา 55 หมายถึงผู้ค้าที่อยู่ต่างระดับกับผู้ประกอบการ¹⁹ ซึ่งรวมถึงผู้จัดจำหน่าย (Distributor) หรือผู้ค้าปลีก (Retailer) ด้วย การตกลงร่วมกันทางธุรกิจนี้หมายถึงการตกลงร่วมกันของผู้ค้าที่อยู่ต่างระดับกับผู้ประกอบการในแนวตั้ง (vertical agreement) เช่นการกำหนดราคาขายทุกทอดโดยผู้ผลิต ระหว่างผู้ผลิต (Manufacturer) กับผู้จัดจำหน่าย (Distributor) และ หรือผู้ค้าปลีก (Retailer) ตามที่ตกลงกันอันเป็นผลให้เกิดการผูกขาด หรือลดการแข่งขัน หรือจำกัดการแข่งขันในตลาด²⁰

ดังนั้นหากผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าไม่ต้องการให้เกิดการประกาศราคาขายปลีกแนะนำที่จะใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตโดยใช้ราคาขายปลีกสูงสุดมีทางเดียวที่จะทำได้คือต้องทำการกำหนดกำไรมาตรฐานสำหรับราคาขายปลีกให้กับผู้ค้าปลีก ซึ่งในที่สุดก็คือราคาขายปลีกนั่นเอง หากเป็นเช่นนี้จะทำให้ผู้ผลิตหรือผู้นำเข้ามีความผิดตามมาตรา 55 ข้างต้น การที่พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตมาตรา 17 ขัดกับพระราชบัญญัติการแข่งขันทางการค้ามาตรา 55 จึงมีผลให้พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตมาตรา 17 ซึ่งเกิดขึ้นภายหลังพระราชบัญญัติการแข่งขันทางการค้าเป็นโมฆะ

¹⁹ สำนักงานคณะกรรมการการแข่งขันทางการค้า [ออนไลน์], 2017. แหล่งที่มา <http://otcc.dit.go.th/wp-content/uploads/2017/10/otcc-outlook-sep-2017.pdf>

²⁰ สำนักงานคณะกรรมการการแข่งขันทางการค้า [ออนไลน์], 2017. แหล่งที่มา https://drive.google.com/file/d/1UcQeWzPUCdjchFLSqa9MZ-LnMlc6b_eZ/view

อนึ่งเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกรณีที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษีด้วย
ฐานภาษีที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถควบคุมได้มีกรณีศึกษาได้แก่ คำพิพากษาศาลรัฐธรรมนูญที่ 17/2555 ลง
วันที่ 4 กรกฎาคม 2555²¹ กรณีการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีภรรยาตามประมวลรัษฎากร
มาตรา 57 โดยกำหนดว่า

“ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วง
มาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการ
ยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้าภาษีค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้ว ให้ภริยา
ร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

ถ้าสามีหรือภริยามีความประสงค์จะยื่นรายการแยกกันก็ให้ทำได้ โดยแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมิน
ทราบภายในเวลาซึ่งกำหนดให้ยื่นรายการ แต่การแยกกันยื่นรายการนั้น ไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสีย
เปลี่ยนแปลงอย่างใด

ถ้าเห็นสมควร เจ้าพนักงานประเมินอาจแบ่งภาษีออกตามส่วนของเงินได้พึงประเมินที่สามีและ
ภริยาแต่ละฝ่ายได้รับ และแจ้งให้สามีและภริยาเสียภาษีเป็นคนละส่วนก็ได้ แต่ถ้าภาษีส่วนของฝ่ายใดค้าง
ชำระและอีกฝ่ายหนึ่งได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้ว ให้อีกฝ่ายหนึ่งนั้นร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษี
ที่ค้างชำระนั้นด้วย

การที่สามีภริยาอยู่ต่างท้องที่กันหรือต่างคนต่างอยู่เป็นครั้งคราวยังคงถือว่าอยู่ร่วมกัน”

และมาตรา 57 เบญจ กำหนดว่า

“ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะจะมีเงินได้พึง
ประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึง
ประเมินตามมาตรา 40 (1) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา 57 ตรี ก็ได้

ในกรณีที่ภริยาแยกยื่นรายการตามวรรคหนึ่ง ให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อนได้ดังนี้

²¹ สภาผู้แทนราษฎร [ออนไลน์], 2017. แหล่งที่มา <http://dl.parliament.go.th/backoffice/viewer/viewer.php>

- (1) สำหรับผู้มีเงินได้ตามมาตรา 47 (1) (ก)
- (2) สำหรับบุตรที่หักลดหย่อนได้ตามอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา ๔๗ (๑) (ค) (ฉ) และ (ฎ) คนละ
กึ่งหนึ่ง
- (3) สำหรับเบี้ยประกันตามมาตรา 47 (1) (ง) วรรคหนึ่ง
- (4) สำหรับเงินสมทบที่ผู้ประกันตนจ่ายเข้ากองทุนประกันสังคม ตามมาตรา 47 (1) (ฉ)
- (5) สำหรับเงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ตามมาตรา 47 (1) (ช)
- (6) สำหรับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมตามมาตรา 47 (1) (ซ) กึ่งหนึ่ง
- (7) สำหรับเงินบริจาคส่วนของตนตามมาตรา 47 (7)

ในกรณีผู้มีเงินได้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย การหักลดหย่อนตาม (2) ให้หักได้เฉพาะบุตรที่อยู่
ในประเทศไทย

ถ้าสามีและภริยามีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะตามมาตรา 40 (1) ประเภท
เดียวรวมกันไม่เกินจำนวนตามมาตรา 56 (4) ไม่ว่าแต่ละฝ่ายจะมีเงินได้เป็นจำนวนเท่าใด สามีและภริยา
ไม่ต้องยื่นรายการเงินได้พึงประเมิน”

ข้อเท็จจริงของกรณีนี้คือสามีภรรยาได้จดทะเบียนสมรสแต่มีปัญหากันและได้แยกกันอยู่โดย
พฤตินัย สามีไม่สามารถควบคุมให้ภรรยาแจ้งรายได้ของตนแก่สามีเพื่อเอามารวมเป็นเงินได้ของสามี
สำหรับการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ สามีจึงยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเฉพาะส่วนของ
รายได้ของตนเอง กรมสรรพากรประเมินสามี สามีคงมองเห็นแล้วว่าถ้าไปศาลภาษีอากรกลางก็คงแพ้คดี
แน่นอนเพราะมาตรา 57 ตี เขียนไว้ชัดเจนว่าเป็นหน้าที่ของสามีโดยไม่มีข้อยกเว้น และไม่เคยมีตัวอย่าง
ฟ้องให้มาตรานี้เป็นโมฆะมาก่อน จึงตัดสินใจไปฟ้องศาลรัฐธรรมนูญแทนโดยอ้างเรื่องความเสมอภาค
และในที่สุดศาลรัฐธรรมนูญได้มีคำวินิจฉัยว่าบทบัญญัติมาตรา 57 ตี และมาตรา 57 เบญจ ชัดต่อ
รัฐธรรมนูญมาตรา 30 เรื่องความเสมอภาคของบุคคล เป็นอันใช้บังคับไม่ได้ จึงมีการตราพระราชกำหนด
แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ.2555 ยกเลิกบทบัญญัติทั้งสองมาตรา พิจารณา
เปรียบเทียบคดีดังกล่าวกับกฎหมายภาษีสรรพสามิตที่ให้อำนาจอธิบดีประกาศราคาเพื่อเสียภาษีแล้วจะ

พบว่าข้อกำหนดตามประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ และข้อกำหนดให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพสามิตประกาศราคาจากราคาขายปลีกจริงสูงสุดเป็นการบังคับให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีจากรฐานที่ตนไม่สามารถกำหนดอย่างแน่นอนได้เหมือนกัน ถ้าไม่กระทำการควบคุมราคาโดยการกำหนดกำไรมาตรฐานทุกทอดจนถึงผู้ขายปลีกซึ่งการกระทำดังกล่าวผิดพระราชบัญญัติการแข่งขันทางการค้า มาตรา 55 และเนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตประกาศใช้ภายหลังพระราชบัญญัติแข่งขันทางการค้า ดังนั้นจึงสมควรแก้ไขภาษีสรรพสามิตเรื่องอำนาจอธิบดีในการประกาศราคาเพื่อไม่ให้ขัดกับมาตรา 55 ดังกล่าว

4.2 แนวทางการแก้ไขปัญหาการให้อำนาจอธิบดีในการประกาศราคาขายปลีกแนะนำ

เนื่องจากผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าไม่สามารถควบคุมราคาของผู้ค้าปลีกขายสินค้าของตนให้กับผู้บริโภคปลายทางได้เพราะจะเป็นการขัดกับพ.ร.บ.การแข่งขันทางการค้าพ.ศ. 2560 มาตรา 55 ซึ่งกำหนดห้ามไม่ให้ผู้ประกอบการร่วมกับผู้ประกอบการอื่นในการกำหนดราคาขายสินค้า อีกทั้งการที่กำหนดให้นำราคาขายปลีกที่สูงที่สุดมาใช้ในการคำนวณภาษีสรรพสามิตจะมีผลให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าเสียภาษีสรรพสามิตในมูลค่าสูงอย่างไม่เป็นธรรม

จากการศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศฟิลิปปินส์พบว่าหลักการจัดเก็บภาษีของทั้งสองประเทศนี้มีความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี กล่าวคือภาษีสรรพสามิตของประเทศสหรัฐอเมริกาสำหรับการผลิตเก็บจากผู้ผลิตในราคาจากผู้ผลิตเป็นผู้ขาย ภาษีสรรพสามิตสำหรับการค้าปลีกก็จัดเก็บจากผู้ค้าปลีกในราคาจากผู้ค้าปลีกเป็นผู้ขาย จึงก่อให้เกิดความเป็นธรรมเนื่องจากเป็นราคาที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นได้กำหนดขึ้นมาเอง ในขณะที่ภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าสุราของประเทศฟิลิปปินส์แม้จะมีการกำหนดฐานภาษีตามมูลค่าจากราคาขายปลีกโดยเรียกเก็บกับผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าเหมือนประเทศไทย แต่ก็ได้มีการกำหนดให้นำราคาขายปลีกเฉลี่ยมาใช้ในการคำนวณภาษีสรรพสามิตจากผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าต้องเป็นผู้เสีย ซึ่งก็ถือว่าเป็นธรรมกับผู้ผลิตหรือผู้นำเข้ามากกว่าเพราะแม้ว่าจะเป็นการกำหนดที่ตนไม่ได้กำหนดราคาขึ้นเอง แต่ก็เป็นการโดยเฉลี่ยมิใช่ราคาสูงสุด

ด้วยเหตุนี้ประเทศไทยจึงควรมีการแก้ไขบทบัญญัติเกี่ยวกับการตรวจสอบราคาขายปลีกแนะนำของกรมสรรพสามิต โดยเปลี่ยนจากการกำหนดให้ใช้ราคาขายปลีกที่สูงที่สุดเป็นฐานในการคำนวณภาษี

สรรพสามิตเป็นราคาขายปลีกแนะนำที่ผู้ผลิตแจ้ง ในกรณีที่ยื่นแบบ ภส.02-01 ที่แสดงต้นทุนการผลิต กำไรมาตรฐานและราคาขายปลีก ก่อนทำการผลิต และเสียภาษีแล้ว ต่อมาตรวจพบว่าข้อมูลในการคำนวณราคาขายปลีกแนะนำไม่ตรงกับความจริงก็ให้ประเมินภาษีได้ เรื่องประเมินภาษีนี้นักสรรพสามิตสามารถทำได้โดยง่ายเพราะ กฎหมายสรรพสามิตได้กำหนดให้ผู้ประกอบการหรือผู้ผลิตสินค้าต้องคำนวณต้นทุนต่อหน่วยให้สรรพสามิตก่อนทำการผลิตตั้งที่ได้กล่าวมาแล้วในบทต้นๆ นอกจากนั้นยังกำหนดให้ผู้ผลิตส่งงบดุลประจำทุกเดือนและบัญชีคุมสินค้าและวัตถุดิบด้วย ในบางอุตสาหกรรมสรรพสามิตยังมีกล้องวงจรปิดติด ณ โรงงานอุตสาหกรรมเพื่อควบคุมจำนวนสินค้าที่ผลิตด้วย เช่น อุตสาหกรรมน้ำอัดลม เบียร์ เป็นต้น ข้อมูลเหล่านี้เพียงพอที่กรมสรรพสามิตใช้ในการตรวจสอบได้โดยง่าย ไม่จำเป็นต้องเข้าไปตรวจค้นถึงโรงงาน

อนึ่งการที่ผู้วิจัยยกเอากฎหมายอเมริกา กับฟิลิปปินส์มาร่วมศึกษาด้วยก็เพื่อจะหาข้อสนับสนุนในเชิงทฤษฎีและปฏิบัติในแง่ที่ว่า การเก็บภาษีอากรนั้น ภาษีที่ดีต้องไม่มีความยุ่งยากในการจัดเก็บทั้งในฝ่ายผู้เสียภาษีและผู้เก็บภาษี การที่ไปกำหนดให้ผู้เสียภาษีจากฐานที่เขาไม่มีทางควบคุมได้นั้นกฎหมายชนิดนี้ไม่มีทางที่จะบังคับได้ ทั้งอเมริกาและฟิลิปปินส์ จึงแยกชัดเจนว่าสินค้าใดจะเก็บจากผู้ผลิต และสินค้าใดจะเก็บจากผู้ขายปลีก และฐานภาษีคือราคาขายที่ผู้ขายทราบแน่นอนในขณะที่ขาย การที่รัฐเสนอกฎหมายที่ยากในการปฏิบัติและมีการลงโทษชนิดที่ปิดปากผู้เสียภาษีอย่างการประกาศราคานี้เป็นเรื่องที่ไม่สมควรอย่างยิ่ง

บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

พ.ร.บ. สรรพสามิตฉบับใหม่ หรือ พ.ร.บ. ภาษีสรรพสามิต ๒๕๖๐ ได้ให้อำนาจในการตรวจสอบและประเมินภาษีสรรพสามิตในสองลักษณะได้แก่

1. อำนาจในการประเมินภาษีตามพ.ร.บ. ภาษีสรรพสามิตมาตรา 86 ดังกรณีต่อไปนี้

- 1.1 ผู้เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในระยะเวลาที่กำหนด
- 1.2 ผู้เสียภาษียื่นแบบรายการภาษีหรือคำนวณภาษีไม่ถูกต้อง
- 1.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่หรือไม่ยอมตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการประเมินภาษีโดยไม่มีเหตุอันสมควรหรือไม่สามารถแสดงหลักฐานเพื่อการคำนวณภาษี
- 1.4 สินค้าหรือวัตถุดิบซึ่งเป็นสาระสำคัญของการผลิตสินค้าขาดจากบัญชี

2. อำนาจในการตรวจสอบและประกาศราคาขายปลีกแนะนำอันจะใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตตามพ.ร.บ. ภาษีสรรพสามิตมาตรา 17 และ กฎกระทรวง เรื่องการพิจารณาและประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำข้อ 3 (2) วรรค 2 และ ข้อ 8 ในกรณีดังต่อไปนี้

- 2.1 เมื่อกรมสรรพสามิตได้ตรวจสอบราคาขายปลีกแล้วปรากฏว่า มีราคาขายปลีกหลายราคาให้ใช้ราคาสูงสุดเป็นราคาขายปลีกแนะนำ
- 2.2 ในกรณีที่ราคาขายปลีกแนะนำไม่สอดคล้องกับความเป็นจริงให้ใช้ราคาฐานนิยม เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถหาราคาฐานนิยมได้ให้ใช้ราคาขายปลีกสูงสุดในตลาดปกติโดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจะต้องเป็นราคาที่ไม่มีการส่งเสริมการขาย ไม่หักส่วนลด หรือมีการให้สิทธิประโยชน์ใด ๆ
- 2.3 ในกรณีที่ราคาขายปลีกแนะนำไม่เป็นไปตามกลไกของตลาด ให้อธิบดีประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำตามหลักเกณฑ์และวิธีการตามลำดับ ดังต่อไปนี้

- (ก) ราคาฐานนิยม เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถหารราคาฐานนิยมได้ให้ใช้ราคาขายปลีกสูงสุดของสินค้านั้นในตลาดปกติโดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจะต้องเป็นราคาที่ไม่มีการส่งเสริมการขายไม่หักส่วนลด หรือมีการให้สิทธิประโยชน์ใด ๆ
- (ข) ราคาที่บวกเพิ่มจากราคาขายหรือราคานำเข้า โดยแยกตามลักษณะของสินค้าดังต่อไปนี้
- 1) กรณีสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรให้กำหนดจากราคาขายของผู้ประกอบอุตสาหกรรมบวกค่าบริหารจัดการตามข้อ 4 (2) และกำไรมาตรฐานตามข้อ 4 (3) จนถึงการขายปลีกแก่ผู้บริโภคโดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม
 - 2) กรณีสินค้านำเข้า ให้กำหนดจากราคาศุลกากร ค่าบริหารจัดการตามข้อ 4 (2) และกำไรมาตรฐานตามข้อ 4 (3) จนถึงการขายปลีกแก่ผู้บริโภค โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม
- (ค) ราคาขายปลีกแนะนำของสินค้าประเภท ชนิด คุณภาพ และปริมาณเดียวกันหรือใกล้เคียงกันของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้ารายนั้น ที่ขายในท้องตลาดให้แก่ผู้บริโภค หากไม่มีราคาดังกล่าวให้ใช้ราคาขายปลีกแนะนำของสินค้าประเภท ชนิด คุณภาพ และปริมาณเดียวกันหรือใกล้เคียงกันของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้ารายอื่น ที่ขายในท้องตลาดให้แก่ผู้บริโภค

การให้อำนาจอธิบดีในการประเมินภาษีตามพ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตมาตรา 86 เป็นอำนาจในการประเมินภาษีสรรพสามิตโดยมีหลักเกณฑ์และเหตุผลอันสมควร อย่างไรก็ตามการให้อำนาจอธิบดีในการประกาศให้นำราคาขายปลีกสูงสุดที่กรมสรรพสามิตตรวจพบมาใช้ในการประกาศเป็นราคาขายปลีกแนะนำซึ่งใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตตามพ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตมาตรา 17 และกฎกระทรวง เรื่องการพิจารณาและประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำข้อ 3 (2) วรรค 2 และ ข้อ 8 เป็นหลักเกณฑ์ที่ไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าเนื่องจากผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าไม่อาจจะรู้ได้ว่าผู้ค้าปลีกและผู้ค้าส่งที่ซื้อสินค้าของผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าไปแต่ละทอดจะมีค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการจริงเท่าไรและต้องการอัตรากำไรเท่าไร ซึ่งทำให้ราคาขายปลีกแนะนำที่กำหนดโดยผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าไม่ตรงกับราคาของผู้ขายปลีกขายสินค้าให้กับผู้บริโภคจริง หากผู้จัดจำหน่ายหรือผู้ค้าปลีกกำหนดราคาขายสูง กำไรส่วนดังกล่าวก็อยู่ที่ผู้จัดจำหน่ายหรือผู้ค้าปลีก ไม่ได้อยู่ที่ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้า แต่ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้ากลับถูก

ประเมินภาษีเพิ่มขึ้น นอกจากนี้ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้ายังไม่สามารถบังคับให้ผู้ค้าปลีกขายสินค้าในราคาที่ตนประสงค์จะขายให้กับผู้บริโภคทั่วไปได้ เพราะจะขัดกับพ.ร.บ.การแข่งขันทางการค้า มาตรา 55 หากผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าฝ่าฝืนก็จะถูกลงโทษ

โดยเหตุนี้การให้อำนาจอธิบดีประกาศราคาขายปลีกแนะนำจึงไม่ชอบด้วยกฎหมายและไม่เป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าซึ่งจะต้องนำราคาขายปลีกของผู้ขายปลีกสูงสุดมาเป็นฐานในการคำนวณภาษี ซึ่งถือเป็นการลงโทษผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าโดยผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าไม่มีส่วนได้เสียในราคาขายปลีกของผู้ขายปลีก

5.2 ข้อเสนอแนะ

การประเมินภาษีเป็นการใช้อำนาจของรัฐโดยเจ้าหน้าที่ ซึ่งจะกระทบต่อสิทธิและหน้าที่ของประชาชน จึงควรมีบทบัญญัติกฎหมายบัญญัติไว้อย่างเป็นธรรมและชัดเจน เพื่อให้ประชาชนสามารถทราบถึงจำนวนภาษีที่ตนต้องชำระรวมถึงสามารถใช้สิทธิในการตรวจสอบการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ของรัฐได้ ดังนั้นผู้เขียนจึงเห็นว่าควรมารแก้ไขกฎหมายเกี่ยวกับการให้อำนาจอธิบดีในการประกาศราคาขายปลีกแนะนำอันจะใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตดังนี้

1) แก้ไขพ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตมาตรา 17 อันมีใจความว่า

“ภายใต้บังคับมาตรา ๒๒ วรรคหนึ่ง มาตรา ๒๓ วรรคหนึ่ง มาตรา ๒๙ และมาตรา ๓๐ ในกรณีการเสียภาษีตามมูลค่านั้น ให้ถือมูลค่างดังต่อไปนี้

(๑) ในกรณีสินค้า ให้ถือตามราคาขายปลีกแนะนำ โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มราคาขายปลีกแนะนำให้พิจารณาจากต้นทุนการผลิต ค่าบริหารจัดการ และกำไรมาตรฐาน ซึ่งจะต้องไม่ต่ำกว่าราคาขายต่อผู้บริโภคทั่วไปรายสุดท้ายในตลาดปกติ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

ในกรณีที่ราคาขายปลีกแนะนำไม่สอดคล้องกับความเป็นจริง หรือไม่ปฏิบัติตามกลไกตลาดหรือไม่สามารถกำหนดราคาตามวรรคสองได้ ให้อธิบดีมีอำนาจประกาศราคาขายปลีกแนะนำเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี โดยกำหนดจากราคาขายหรือราคารำนำเข้า ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง...”

โดยยกเลิกการให้อำนาจอธิบดีในการประกาศราคาขายปลีกแนะนำดังต่อไปนี้

“ภายใต้บังคับมาตรา ๒๒ วรรคหนึ่ง มาตรา ๒๓ วรรคหนึ่ง มาตรา ๒๙ และมาตรา ๓๐ ในกรณีการเสียภาษีตามมูลค่านั้น ให้ถือมูลค่าดังต่อไปนี้

(๑) ในกรณีสินค้า ให้ถือตามราคาขายปลีกแนะนำ โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มราคาขายปลีกแนะนำให้พิจารณาจากต้นทุนการผลิต ค่าบริหารจัดการ และกำไรมาตรฐานตามแบบ ภ.ศ.02-01...”

ทั้งนี้เนื่องจากผู้ประกอบการมีหน้าที่ส่งเอกสารประกอบการคำนวณภาษีให้กับกรมสรรพสามิตเพื่อการตรวจสอบเช่นงบเดือน บัญชีรับจ่ายสินค้า เป็นต้น ดังนั้นกรมสรรพสามิตจึงมีเอกสารประกอบการตรวจสอบความถูกต้องของราคาขายปลีกแนะนำครบถ้วนแล้ว อีกทั้งกรมสรรพสามิตมีอำนาจในการประเมินภาษีสรรพสามิตอยู่แล้วพ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิตจึงไม่ควรกำหนดให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพสามิตในการประกาศราคาขายปลีกเพื่อเป็นฐานในการเสียภาษี

2) ยกเลิกกฎกระทรวง เรื่องการพิจารณาและประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำพ.ศ. 2560 ข้อ 3 อันมีใจความว่า

“ในกรณีที่แจ้งรายชื่อร้านค้าปลีกที่รับสินค้าของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า เพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้บริโภคทั่วไป ให้ตรวจสอบจากร้านค้านั้นตามรายชื่อร้านค้าปลีกที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าได้แจ้งไว้ตามมาตรา ๑๘ และให้ถือเอาราคาขายปลีกแนะนำของร้านค้านั้น ๆ เป็นราคาขายปลีกแนะนำของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า

เมื่อกรมสรรพสามิตได้ตรวจสอบตาม (๒) แล้วปรากฏว่ามีราคาขายปลีกแนะนำหลายราคา ให้ใช้ราคาสูงสุดเป็นราคาขายปลีกแนะนำ”

ทั้งนี้เนื่องจากการประกาศให้ใช้ราคาขายปลีกแนะนำสูงสุดเป็นราคาขายปลีกแนะนำ ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้ผลิต และหากผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้ผลิตได้ทำการกำหนดราคาขายปลีกกับผู้ค้าปลีกก็จะเป็นการขัดกับพ.ร.บ.การแข่งขันทางการค้า มาตรา 55

3) ยกเลิกกฎกระทรวงเรื่องการพิจารณาและประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำพ.ศ. 2560 ข้อ 8 อันมีใจความว่า

“ในกรณีที่ราคาขายปลีกแนะนำไม่สอดคล้องกับความเป็นจริง ไม่เป็นไปตามกลไกตลาดหรือไม่สามารถกำหนดราคาได้ ให้อธิบดีมีอำนาจประกาศราคาขายปลีกแนะนำเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี โดยกำหนดจากราคาขายหรือราคานำเข้า ตามหลักเกณฑ์และวิธีการ ดังต่อไปนี้

(๑) ในกรณีที่ราคาขายปลีกแนะนำไม่สอดคล้องกับความเป็นจริงให้ใช้ราคาฐานนิยม เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถหาราคาฐานนิยมได้ให้ใช้ราคาขายปลีกสูงสุดในตลาดปกติโดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งจะต้องเป็นราคาที่ไม่มี การส่งเสริมการขาย ไม่หักส่วนลด หรือมีการให้สิทธิประโยชน์ใด ๆ

(๒) ในกรณีที่ราคาขายปลีกแนะนำไม่เป็นไปตามกลไกของตลาด ให้อธิบดีประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำตามหลักเกณฑ์และวิธีการตามลำดับ ดังต่อไปนี้

(ก) ราคาฐานนิยม เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถหาราคาฐานนิยมได้ให้ใช้ราคาขายปลีกสูงสุดของสินค้านั้นในตลาดปกติโดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจะต้องเป็นราคาที่ไม่มี การส่งเสริมการขายไม่หักส่วนลด หรือมีการให้สิทธิประโยชน์ใด ๆ

(ข) ราคาที่บวกเพิ่มจากราคาขายหรือราคานำเข้า โดยแยกตามลักษณะของสินค้าดังต่อไปนี้

๑) กรณีสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรให้กำหนดจากราคาขายของผู้ประกอบอุตสาหกรรมบวกค่าบริหารจัดการตามข้อ ๔ (๒) และกำไรมาตรฐานตามข้อ ๔ (๓) จนถึงการขายปลีกแก่ผู้บริโภคโดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

๒) กรณีสินค้านำเข้า ให้กำหนดจากราคาศุลกากร ค่าบริหารจัดการตามข้อ ๔(๒) และกำไรมาตรฐานตามข้อ ๔ (๓) จนถึงการขายปลีกแก่ผู้บริโภค โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

(ค) ราคาขายปลีกแนะนำของสินค้าประเภท ชนิด คุณภาพ และปริมาณเดียวกันหรือใกล้เคียงกันของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้ารายนั้น ที่ขายในท้องตลาดให้แก่ผู้บริโภคหากไม่มีราคาดังกล่าว ให้ใช้ราคาขายปลีกแนะนำของสินค้าประเภท ชนิด คุณภาพ และปริมาณเดียวกันหรือใกล้เคียงกันของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้ารายอื่น ที่ขายในท้องตลาดให้แก่ผู้บริโภค...”

โดยยกเลิกการให้อำนาจอธิบดีในการประกาศราคาขายปลีกแนะนำจากราคาฐานนิยมและราคาขายปลีกสูงสุด

บรรณานุกรม

วิทยานิพนธ์และงานวิจัย

กมลชัย เวทีบุรณะ. ขอบเขตการใช้บังคับพระราชบัญญัติว่าด้วยราคาสินค้าและบริการ พ.ศ. 2542 ให้สอดคล้องกับพระราชบัญญัติการแข่งขันทางการค้า พ.ศ. 2542. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขากฎหมายธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2558.

จิตชานดา ธนโสภณ. ภาษีสรรพสามิต: วิเคราะห์แนวคิดและหลักการจัดเก็บในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขาวิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2555.

วรรณัฐ หัวเจริญ. ปัญหาการประเมินและการอุทธรณ์ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้านำเข้า. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550.

วัลภา วุ่นประเสริฐ. วิเคราะห์ผลกระทบจากการเปลี่ยนฐานการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต จากราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม และราคา C.I.F. เป็นราคาขายปลีกแนะนำ, งานวิจัยศิลปศาสตรมหาบัณฑิต, สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2557.

หนังสือ

กอบแก้ว รัตนอุบล. การบัญชีชั้นกลาง 1. กรุงเทพฯ : บริษัท อิมเมจอินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด. 2548.

ประภาส คงเอี่ยม. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542

พิบูล ทีปะपाल. หลักการตลาดยุคใหม่ในศตวรรษที่ 21. กรุงเทพมหานคร: บจก.โรงพิมพ์มิตรสัมพันธ์กราฟฟิค, 2545

มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต. นนทบุรี: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2553

Asia-Pacific Tax Forum. คู่มือสำหรับการปฏิรูปภาษีสรรพสามิตในอาเซียน. กรุงเทพมหานคร: บริษัทโรงพิมพ์เดือนตุลา จำกัด, 2558

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

การคลัง, กระทรวง. กรมสรรพสามิต. กลุ่มศึกษาภาษีสรรพสามิตอาเซียน ผลิตภัณฑ์ยาสูบ เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์ เครื่องดื่มที่ไม่มีแอลกอฮอล์ และรถยนต์ [ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา:

<http://www.excise.go.th/excise2017/index.htm>

การคลัง, กระทรวง. ผลการจัดเก็บรายได้ของรัฐบาล [ออนไลน์]. 11 เมษายน 2561. แหล่งที่มา:

<http://dataservices.mof.go.th/Dataservices/GovernmentRevenue>

เดือนเด่น นิคมบริรักษ์. พ.ร.บ. การแข่งขันทางการค้า พ.ศ. 2560 [ออนไลน์]. 2 กันยายน 2560.

แหล่งที่มา: <http://otcc.dit.go.th/wp-content/uploads/2017/09/2.pdf>

บริษัท เชลล์แห่งประเทศไทย จำกัด. ปัจจัยการกำหนดราคาน้ำมัน [ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา:

https://www.shell.co.th/th_th/motorists/shell-fuels/fuel-price/what-sets-prices.html

บริษัท ปตท. จำกัด (มหาชน). ทำไมราคาน้ำมันของไทยต้องอิงราคาสิงคโปร์. [ออนไลน์]. 2560.

แหล่งที่มา: http://www.pttplc.com/th/Media-Center/Energy-Knowledge/Documents/MD24%20knowledge01/petro_02.pdf

บริษัท เอสโซ่ (ประเทศไทย) จำกัด. ส่วนประกอบของราคาขายปลีกของน้ำมันสำเร็จรูปมีอะไรบ้าง.

[ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา <http://esso-th.listedcompany.com/faq.html#05>

มหาวิทยาลัยกรุงเทพ. ราคา [ออนไลน์], 2560. แหล่งที่มา

<http://elearning.bu.ac.th/mua/course/mk212/ch8.htm>The Organisation for Economic Co-operation and Development. Classification of taxes and interpretative guide [ออนไลน์]. 2560. แหล่งที่มา: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/oecd-classification-taxes-interpretative-guide.pdf>

สภาผู้แทนราษฎร [ออนไลน์], 2060. แหล่งที่มา

<http://dl.parliament.go.th/backoffice/viewer/viewer.php>

Alcohol and Tobacco Tax and Trade Bureau. Tax and Fee Rates [ออนไลน์]. 17 มกราคม

2561. แหล่งที่มา: https://www.ttb.gov/tax_audit/taxrates.shtml

Bureau of Internal Revenue. Republic Act No. 10963 [ออนไลน์]. 24 กรกฎาคม 2017.

แหล่งที่มา: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p556.pdf>

Internal Revenue Service. Examination of Returns, Appeal Rights, and Claims for Refund

[ออนไลน์]. 26 กันยายน 2556. แหล่งที่มา: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p556.pdf>

Internal Revenue Service. Examination of Returns, Appeal Rights, and Claims for Refund

[ออนไลน์]. 26 กันยายน 2556. แหล่งที่มา: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p556.pdf>

Internal Revenue Service. Excise Tax Publication 510 [ออนไลน์]. 12 เมษายน 2561. แหล่งที่มา:

<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p510.pdf>

U.S. Government Publishing Office. United State Code [ออนไลน์]. 1934. แหล่งที่มา:

[https://www.gpo.gov/fdsys/browse/collectionUScode.action?selectedYearFrom=2016
&go=Go](https://www.gpo.gov/fdsys/browse/collectionUScode.action?selectedYearFrom=2016&go=Go)

กฎหมายและกฎหมายลำดับรองที่อ้างอิงในวิทยานิพนธ์

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตพ.ศ. 2560

พระราชบัญญัติการแข่งขันทางการค้าพ.ศ. 2560

กฎกระทรวง เรื่องการพิจารณาและประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ พ.ศ.2560

กฎกระทรวง เรื่องกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตพ.ศ. 2560

กฎกระทรวง เรื่องกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตพ.ศ. 2560 (ฉบับที่ 2)

กฎกระทรวง เรื่องกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตพ.ศ. 2560 (ฉบับที่ 3)

ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่องการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการแจ้งราคาขายปลีกแนะนำ
และราคาค่าบริการพ.ศ. 2560

ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่องการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการแจ้งราคาขายปลีกแนะนำ
และราคาค่าบริการพ.ศ. 2560 (ฉบับที่ 2)

ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่องการกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการสำรวจ การเก็บรวบรวมและ
วิเคราะห์ข้อมูลราคาของสินค้า การพิจารณาราคาฐานนิยม และสถานที่ขายสินค้า

ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่องกำหนดแบบบัญชีประจำวัน แบบบัญชีรับจ่ายสินค้า แบบงบเดือน และ
สถานที่สำหรับยื่นงบเดือนและแบบบัญชีรับจ่ายสินค้า

Internal Revenue Code

Republic Act

ภาคผนวก



กฎกระทรวง

การพิจารณาและประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ

พ.ศ. ๒๕๖๐

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๕ วรรคหนึ่ง และมาตรา ๑๗ (๑) แห่งพระราชบัญญัติ
ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๖๐ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกกฎกระทรวงไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ กฎกระทรวงนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๖๐ เป็นต้นไป

ข้อ ๒ ในกฎกระทรวงนี้

“ราคารฐานนิยม” หมายความว่า ราคาขายปลีกที่พบมากที่สุดในตลาดปกติจากสินค้า
ซึ่งเป็นประเภท ชนิด คุณภาพ และปริมาณเดียวกัน ในการสำรวจของกรมสรรพสามิตรอบเดียวกัน
โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

ข้อ ๓ เมื่อผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือนำเข้าได้แจ้งราคาขายปลีกแนะนำต่ออธิบดี
ตามมาตรา ๑๘ แล้ว ให้กรมสรรพสามิตตรวจสอบราคาขายของสินค้าด้วยวิธีการ ดังต่อไปนี้

(๑) ในกรณีที่แจ้งราคาขายต่อผู้บริโภคทั่วไป ให้ตรวจสอบจาก

(ก) ราคาขายที่ปรากฏบนสินค้า

(ข) ราคาขายที่ปรากฏในสื่อสิ่งพิมพ์หรือสื่ออิเล็กทรอนิกส์

(ค) ราคาขายที่ปรากฏในรายการราคา หรือ

(ง) ราคาขายที่ได้แจ้งไว้กับส่วนราชการหรือหน่วยงานของรัฐ

(๒) ในกรณีที่แจ้งรายชื่อร้านค้าปลีกที่รับสินค้าของผู้ประกอบการหรือนำเข้า
เพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้บริโภคทั่วไป ให้ตรวจสอบจากร้านค้านั้นตามรายชื่อร้านค้าปลีกที่ผู้ประกอบการ
อุตสาหกรรมหรือนำเข้าได้แจ้งไว้ตามมาตรา ๑๘ และให้ถือเอาราคาขายปลีกแนะนำของร้านค้านั้น ๆ
เป็นราคาขายปลีกแนะนำของผู้ประกอบการหรือนำเข้า

เมื่อกรมสรรพสามิตได้ตรวจสอบตาม (๒) แล้วปรากฏว่า มีราคาขายปลีกแนะนำหลายราคา
ให้ใช้ราคาสูงสุดเป็นราคาขายปลีกแนะนำ

ข้อ ๔ การพิจารณาราคาขายปลีกแนะนำที่ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าแจ้งต่ออธิบดี ให้พิจารณาจากต้นทุนการผลิต ค่าบริหารจัดการ และกำไรมาตรฐาน โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการ ดังต่อไปนี้

(๑) ต้นทุนการผลิต

(ก) กรณีสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร ให้พิจารณาจากต้นทุนทั้งหมดที่มีอยู่ในการผลิตสินค้า ซึ่งได้แก่ ค่าวัตถุดิบ ค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายอื่นที่ใช้ในกระบวนการผลิต

(ข) กรณีสินค้านำเข้า ให้พิจารณาจากราคาของสินค้าและค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร ซึ่งได้แก่ ราคา ซี.ไอ.เอฟ. อากาศศุลกากร และค่าใช้จ่ายอื่นที่ใช้ในการดำเนินการพิธีการศุลกากร

(๒) ค่าบริหารจัดการ ให้พิจารณาจากค่าใช้จ่ายในสำนักงาน ซึ่งได้แก่ ค่าโฆษณา ค่าขนส่ง ค่าประกันภัย ค่าภาษีสรรพสามิต ค่าภาษีอื่นที่จัดเก็บจากการขายสินค้านั้น ค่าธรรมเนียมในการรับฝากของ ในอารักขาศุลกากร เงินบำรุงกองทุนหรือองค์การตามที่กฎหมายกำหนดให้เรียกเก็บจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับสินค้านั้น และค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการบริหารการขายสินค้าผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้า

(๓) กำไรมาตรฐาน ให้พิจารณาจากราคาขายปลีกแนะนำหักต้นทุนการผลิตและค่าบริหารจัดการ

ข้อ ๕ เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาและตรวจสอบการแจ้งราคาขายปลีกแนะนำของผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้า ให้อธิบดีมีอำนาจประกาศกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการสำรวจ การเก็บรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลราคาสินค้า การพิจารณาราคาฐานนิยม และสถานที่ขายสินค้า

ข้อ ๖ หากกรมสรรพสามิตสำรวจและตรวจสอบราคาขายปลีกแนะนำแล้วปรากฏกรณีหนึ่งกรณีใด ดังต่อไปนี้ ให้ถือว่าเป็นราคาขายปลีกแนะนำไม่สอดคล้องกับความเป็นจริง

(๑) ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าแจ้งราคาขายปลีกแนะนำต่ำกว่าร้อยละ ๙๕ ของราคาฐานนิยม หรือ

(๒) ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าแจ้งราคาขายปลีกแนะนำต่ำกว่าร้อยละ ๘๕ ของราคาขายปลีกสูงสุดของสินค้านั้นที่มีจำหน่ายในตลาดปกติในกรณีที่ไม่สามารถหาราคาฐานนิยมได้

ข้อ ๗ หากกรมสรรพสามิตสำรวจและตรวจสอบราคาขายปลีกแนะนำแล้วปรากฏกรณีหนึ่งกรณีใด ดังต่อไปนี้ ให้ถือว่าเป็นราคาขายปลีกแนะนำไม่เป็นไปตามกลไกตลาด

(๑) เป็นราคาที่ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าและผู้บริโภคมิได้ใช้ซื้อขายสินค้ากันจริง ในตลาดปกติ

(๒) เป็นราคาเพื่อการส่งเสริมการขาย

(๓) เป็นราคาขายที่ขายให้กับผู้มีสิทธิพิเศษ หรือ

(๔) เป็นราคาขายที่มีเงื่อนไขการขายจนทำให้ราคาขายไม่เป็นไปตามกลไกตลาด

ข้อ ๘ ในกรณีที่ราคาขายปลีกแนะนำไม่สอดคล้องกับความเป็นจริง ไม่เป็นไปตามกลไกตลาด หรือไม่สามารถกำหนดราคาได้ ให้อธิบดีมีอำนาจประกาศราคาขายปลีกแนะนำเพื่อถือเป็นเกณฑ์ ในการคำนวณภาษี โดยกำหนดจากราคาขายหรือราคานำเข้า ตามหลักเกณฑ์และวิธีการ ดังต่อไปนี้

(๑) ในกรณีที่ราคาขายปลีกแนะนำไม่สอดคล้องกับความเป็นจริงให้ใช้ราคามาตรฐานนิยม เว้นแต่ ในกรณีที่ไม่สามารถหาราคามาตรฐานนิยมได้ให้ใช้ราคาขายปลีกสูงสุดในตลาดปกติโดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจะต้องเป็นราคาที่ไม่มีการส่งเสริมการขาย ไม่หักส่วนลด หรือมีการให้สิทธิประโยชน์ใด ๆ

(๒) ในกรณีที่ราคาขายปลีกแนะนำไม่เป็นไปตามกลไกของตลาด ให้อธิบดีประกาศกำหนด ราคาขายปลีกแนะนำตามหลักเกณฑ์และวิธีการตามลำดับ ดังต่อไปนี้

(ก) ราคาฐานนิยม เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถหาราคามาตรฐานนิยมได้ให้ใช้ราคาขายปลีกสูงสุด ของสินค้านั้นในตลาดปกติโดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจะต้องเป็นราคาที่ไม่มีการส่งเสริมการขาย ไม่หักส่วนลด หรือมีการให้สิทธิประโยชน์ใด ๆ

(ข) ราคาที่บวกเพิ่มจากราคาขายหรือราคานำเข้า โดยแยกตามลักษณะของสินค้า ดังต่อไปนี้

๑) กรณีสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรให้กำหนดจากราคาขายของผู้ประกอบอุตสาหกรรม บวกค่าบริหารจัดการตามข้อ ๔ (๒) และกำไรมาตรฐานตามข้อ ๔ (๓) จนถึงการขายปลีกแก่ผู้บริโภค โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

๒) กรณีสินค้านำเข้า ให้กำหนดจากราคาศุลกากร ค่าบริหารจัดการตามข้อ ๔ (๒) และกำไรมาตรฐานตามข้อ ๔ (๓) จนถึงการขายปลีกแก่ผู้บริโภค โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

(ค) ราคาขายปลีกแนะนำของสินค้าประเภท ชนิด คุณภาพ และปริมาณเดียวกัน หรือใกล้เคียงกันของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้ารายนั้น ที่ขายในท้องตลาดให้แก่ผู้บริโภค หากไม่มีราคาดังกล่าว ให้ใช้ราคาขายปลีกแนะนำของสินค้าประเภท ชนิด คุณภาพ และปริมาณเดียวกัน หรือใกล้เคียงกันของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้ารายอื่น ที่ขายในท้องตลาดให้แก่ผู้บริโภค

(๓) ในกรณีที่ไม่สามารถกำหนดราคาขายปลีกแนะนำได้ให้นำหลักเกณฑ์และวิธีการ ตาม (๒) (ข) หรือ (ค) ตามลำดับ มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ให้ไว้ ณ วันที่ ๑๒ กันยายน พ.ศ. ๒๕๖๐

อภิศักดิ์ ตันติวรวงศ์

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้กฎกระทรวงฉบับนี้ คือ โดยที่มาตรา ๑๗ (๑) แห่งพระราชบัญญัติ
ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๖๐ บัญญัติให้กรณีการเสียภาษีตามมูลค่าสำหรับสินค้าให้ถือตามราคาขายปลีกแนะนำ
โดยต้องพิจารณาจากต้นทุนการผลิต ค่าบริหารจัดการ และกำไรมาตรฐาน และในกรณีที่ราคาขายปลีกแนะนำ
ไม่สอดคล้องกับความเป็นจริง ไม่เป็นไปตามกลไกตลาด หรือไม่สามารถกำหนดราคาได้ ให้อธิบดีมีอำนาจ
ประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง จึงจำเป็นต้องออก
กฎกระทรวงนี้



ประกาศกรมสรรพสามิต
เรื่อง การกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการแจ้งราคาขายปลีกแนะนำ
และราคาค่าบริการ พ.ศ. ๒๕๖๐ (ฉบับที่ ๒)

ตามที่กรมสรรพสามิตได้ออกประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง การกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการแจ้งราคาขายปลีกแนะนำและราคาค่าบริการ ลงวันที่ ๑๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๖๐ นั้น

เพื่อประโยชน์ในการกำหนดมูลค่าที่ใช้ในการคำนวณภาษีของสินค้า และเพื่อให้การแจ้งราคาขายปลีกแนะนำของสินค้าเป็นไปตามมาตรฐานเดียวกัน เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการจัดเก็บภาษีอาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๑๘ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๖๐ อธิบดีกรมสรรพสามิต จึงออกประกาศไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ให้ยกเลิกแบบแจ้งราคาขายปลีกแนะนำ (ภส.๐๒ - ๐๑) ท้ายประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง การกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการแจ้งราคาขายปลีกแนะนำและราคาค่าบริการ ลงวันที่ ๑๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๖๐ และให้ใช้แบบแจ้งราคาขายปลีกแนะนำ (ภส.๐๒ - ๐๑) ท้ายประกาศนี้แทน

ข้อ ๒ การแจ้งราคาขายปลีกแนะนำและโครงสร้างราคาขายปลีกแนะนำของสินค้า ที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าได้แจ้งไว้ ตามแบบท้ายประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง การกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการแจ้งราคาขายปลีกแนะนำและราคาค่าบริการ พ.ศ. ๒๕๖๐ ลงวันที่ ๑๖ กันยายน ๒๕๖๐ ให้ใช้ได้ต่อไป โดยผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้า ต้องแจ้งรหัสข้อมูลสินค้า (Barcode) (ถ้ามี) เพิ่มเติมตามแบบแจ้งราคาขายปลีกแนะนำ (ภส.๐๒-๐๑) ท้ายประกาศนี้ภายใน ๓๐ วันนับแต่วันที่ประกาศนี้มีผลใช้บังคับ

ข้อ ๓ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันออกประกาศเป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ ๒๗ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๖๑

No.

(นายกฤษฎา จีนะวิจารณ์)
อธิบดีกรมสรรพสามิต



กรมสรรพสามิต กระทรวงการคลัง
แบบแจ้งราคาขายปลีกแนะนำ
ตามมาตรา ๑๘ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๖๐

ภส.๐๒-๐๑

สำหรับเจ้าหน้าที่

เลขที่รับ.....

วันที่รับ.....

เจ้าหน้าที่ผู้รับ.....

วันที่ เดือน พ.ศ.

เรียน อธิบดีกรมสรรพสามิต

๑. ชื่อผู้ประกอบการอุตสาหกรรม/ผู้นำเข้า

ชื่อ

บุคคลธรรมดา นิติบุคคล กิจกรรมร่วมทุน/กิจกรรมร่วมค้า คณะบุคคล หน่วยงานราชการ/อื่น ๆ

ทะเบียนสรรพสามิตเลขที่ -

เลขรหัสประจำบ้าน.....ที่ตั้งสำนักงานใหญ่เลขที่.....ชื่ออาคาร.....ห้องเลขที่.....ชั้นที่.....

หมู่ที่.....ตรอก/ซอย.....ถนน.....ตำบล/แขวง.....อำเภอ/เขต.....

จังหวัด.....รหัสไปรษณีย์.....โทรศัพท์..... Email.....

๒. โรงอุตสาหกรรม

ชื่อ

เลขที่.....ชื่ออาคาร.....ห้องเลขที่.....ชั้นที่.....

หมู่ที่.....ตรอก/ซอย.....ถนน.....ตำบล/แขวง.....อำเภอ/เขต.....

จังหวัด.....รหัสไปรษณีย์.....โทรศัพท์..... Email.....

๓. มีความประสงค์

ขอแจ้งราคาขายปลีกแนะนำสินค้าที่ผลิต/นำเข้า เพื่อใช้ราคาดังกล่าว ตั้งแต่วันที่ เดือน..... พ.ศ. เป็นต้นไป

ขอแจ้งเปลี่ยนแปลงราคาขายปลีกแนะนำสินค้าที่แจ้งไว้ก่อน ตามแบบ ภส.๐๒-๐๑ เลขที่รับ.....วันที่รับ.....เพื่อใช้

ราคาดังกล่าวตั้งแต่วันที่ เดือน พ.ศ. เป็นต้นไป เหตุผลที่เปลี่ยนแปลงราคา.....

รายการสินค้าที่ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้า แจ้งราคาขายปลีกแนะนำ พร้อมรายละเอียดและโครงสร้างราคาขายปลีกแนะนำ

ข้อ ๑ การจำหน่ายสินค้า

จำหน่ายภายในประเทศ ตั้งแต่วันที่..... ส่งออกต่างประเทศ/จำหน่ายในร้านค้าปลอดอากร ตั้งแต่วันที่.....

ข้อ ๒ รายการของสินค้าที่แจ้งราคาในครั้งนี้

(๑) ลำดับที่	(๒) ประเภทที่กีด สินค้า	(๓) ชนิด สินค้า	(๔) รหัสข้อมูลสินค้า (Barcode) (ถ้ามี)	(๕) ตราสินค้า (ชื่อ)	(๖) แบบ/รุ่น	(๗) ขนาด สินค้า ต่อหน่วย	(๘) หน่วยนับ	(๙) รหัสสินค้า	(๑๐) ดีกรี/ความ หวาน/Co/ น้ำหนัก/มวน	(๑๑) ราคาขายปลีก แนะนำ (ไม่รวม ภาษีมูลค่าเพิ่ม)	(๑๒) หมายเหตุ

รวมรายการของสินค้าที่แสดงทั้งสิ้น รายการ

หมายเหตุ : หากรายการของสินค้าที่แจ้งราคาขายปลีกแนะนำมีหลายรายการ สามารถจัดทำเป็นตารางเพิ่มเติมแนบได้

ข้อ ๓ โครงสร้างราคาขายปลีกแนะนำ (ให้กรอกรายละเอียดโครงสร้างราคาขายปลีกแนะนำที่ได้แสดงไว้ในข้อ ๒)

(๑) ลำดับที่..... (๒) เลขที่รับ (เฉพาะเจ้าหน้าที่)

ลำดับที่	รายการ	ราคา	รวม	หมายเหตุ
๑	ต้นทุนการผลิต = ๑.๑ + ฯลฯ			
	๑.๑			
	๑.๒			
	๑.๓			
	ฯลฯ			
๒	ค่าบริหารจัดการ* = ๒.๑ + ฯลฯ			
	๒.๑			
	๒.๒			
	๒.๓			
	ฯลฯ			
๓	กำไรมาตรฐาน**			
๔	ราคาขายปลีกแนะนำ (ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม)			

หมายเหตุ : *ค่าบริหารจัดการ เป็นค่าที่ได้มาจากการประมาณการของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า

**กำไรมาตรฐาน คือ กำไรของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า บวกด้วยกำไรจากการขายสินค้าในทุกช่วง และค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการบริหารการขายสินค้า

ในทุกช่วงที่ไม่ใช่ของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า โดยให้หักต้นทุนการผลิตและค่าบริหารจัดการจากราคาขายปลีกแนะนำ

ข้อ ๔ ราคาขายปลีกแนะนำที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรม/ผู้นำเข้าประสงค์จะให้กรมสรรพสามิตใช้เป็นราคาขายต่อผู้บริโภคทั่วไปรายสุดท้ายในตลาดปกติ โดยเลือกวิธีใดวิธีหนึ่ง ดังต่อไปนี้

- ๔.๑ การแสดงราคาขายต่อผู้บริโภคทั่วไป พร้อม ราคาขายปลีกแนะนำรวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ราคาขายปลีกแนะนำที่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม (กรุณาแนบเอกสารประกอบ)
- ราคาขายที่ปรากฏบนภาชนะบรรจุ (Sticker Price) ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท
 - ราคาขายที่ปรากฏในสื่อสิ่งพิมพ์หรือสื่ออิเล็กทรอนิกส์ (Brochure, Catalog) ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท
 - ราคาขายที่ปรากฏในรายการราคา (Price List) ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท
 - ราคาขายที่ได้แจ้งไว้กับส่วนราชการหรือหน่วยงานของรัฐ ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท
- ๔.๒ การแจ้งรายชื่อร้านค้าปลีก (อย่างน้อย ๕ ร้านค้า หรือเท่าที่มี และกรุณาแนบแผนที่ร้านค้าปลีกพร้อมแจ้งชื่อและเบอร์โทรศัพท์ติดต่อของร้านค้า) พร้อม ราคาขายปลีกแนะนำรวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ราคาขายปลีกแนะนำที่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม
- ๑) ชื่อร้านค้า ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท
 ที่อยู่ จังหวัด
 - เบอร์โทรศัพท์ติดต่อ เริ่มวางจำหน่ายตั้งแต่วันที่ เดือน พ.ศ. เป็นต้นไป
 - ๒) ชื่อร้านค้า ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท
 ที่อยู่ จังหวัด
 - เบอร์โทรศัพท์ติดต่อ เริ่มวางจำหน่ายตั้งแต่วันที่ เดือน พ.ศ. เป็นต้นไป
 - ๓) ชื่อร้านค้า ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท
 ที่อยู่ จังหวัด
 - เบอร์โทรศัพท์ติดต่อ เริ่มวางจำหน่ายตั้งแต่วันที่ เดือน พ.ศ. เป็นต้นไป
 - ๔) ชื่อร้านค้า ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท
 ที่อยู่ จังหวัด
 - เบอร์โทรศัพท์ติดต่อ เริ่มวางจำหน่ายตั้งแต่วันที่ เดือน พ.ศ. เป็นต้นไป
 - ๕) ชื่อร้านค้า ราคาขายปลีกแนะนำต่อหน่วย บาท
 ที่อยู่ จังหวัด
 - เบอร์โทรศัพท์ติดต่อ เริ่มวางจำหน่ายตั้งแต่วันที่ เดือน พ.ศ. เป็นต้นไป

หมายเหตุ: กรณีการแจ้งราคาขายปลีกแนะนำสินค้ามากกว่า ๑ รายการ ให้กรอกรายละเอียดโครงสร้างราคาขายปลีกแนะนำและวิธีที่ประสงค์จะให้กรมสรรพสามิตใช้เป็นราคาขายต่อผู้บริโภคทั่วไปรายสุดท้ายในตลาดปกติตามแบบแจ้งฯ ข้อ ๓ และข้อ ๔

ลงชื่อ ผู้ประกอบอุตสาหกรรม/ผู้นำเข้า (ประทับตรานิติบุคคล ถ้ามี)
 (.....) วันที่.....



ประกาศกรมสรรพสามิต

เรื่อง การกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการสำรวจ การเก็บรวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลราคาของสินค้า
การพิจารณาราคาฐานนิยม และสถานที่ขายสินค้า

เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาและตรวจสอบการแจ้งราคาขายปลีกแนะนำของผู้ประกอบ
อุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า อาศัยอำนาจตามความในข้อ ๕ แห่งกฎกระทรวงการพิจารณาและประกาศกำหนด
ราคาขายปลีกแนะนำ พ.ศ. ๒๕๖๐ อธิบดีกรมสรรพสามิตจึงกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการสำรวจ การเก็บ
รวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลราคาสินค้า การพิจารณาราคาฐานนิยม และสถานที่ขายสินค้า ไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ในประกาศนี้

“ราคาขายปลีก” หมายถึง ราคาที่ผู้ขายขายให้แก่ผู้บริโภคทั่วไปในตลาดปกติที่ไม่เป็นราคา
เพื่อส่งเสริมการขาย หรือราคาที่ขายให้แก่ผู้มีสิทธิพิเศษ ซึ่งได้จากการสำรวจของกรมสรรพสามิต

ข้อ ๒ การสำรวจราคาขายปลีกให้สำรวจจากสถานที่ขายสินค้า ดังต่อไปนี้

- ๒.๑ ห้างสรรพสินค้า (Department Store) เช่น The Mall Group, Central Group
เป็นต้น
- ๒.๒ ร้านค้าปลีกขนาดใหญ่ (Hypermarket) เช่น Big C Supercenter, Tesco Lotus เป็นต้น
- ๒.๓ ร้านสรรพอาหาร (Supermarket) เช่น Tops Supermarket, Villa Market เป็นต้น
- ๒.๔ ร้านค้าสะดวกซื้อ (Convenience Store) เช่น 7-Eleven, Family Mart เป็นต้น
- ๒.๕ ร้านค้าปลีกเฉพาะอย่าง (Specialty Store) เช่น Wine Connection, B-Quick เป็นต้น
- ๒.๖ ร้านขายของชำ หรือร้านโชห่วย (Grocery Store)
- ๒.๗ ร้านค้าออนไลน์ (Online Store)
- ๒.๘ ร้านอาหารทั่วไป หรือร้านอาหารในโรงแรม (Restaurant)

ข้อ ๓ หลักเกณฑ์และวิธีการในการสำรวจราคาขายปลีก

๓.๑ การพิจารณาเลือกสถานที่ขายสินค้า

- (๑) กรณีสถานที่ตามข้อ ๒.๑ - ๒.๔ ให้เลือกร้านค้าที่มีสาขาตั้งอยู่มากกว่า ๑ จังหวัด
- (๒) กรณีสถานที่ตามข้อ ๒.๕ - ๒.๖ ให้เลือกร้านค้าที่มีลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้

- ๑) ร้านค้าที่ตั้งอยู่ในแหล่งซึ่งประชาชนสามารถเข้าถึงและเดินทางมาจับจ่ายใช้สอยได้อย่างสะดวก
- ๒) ร้านค้าที่ผู้บริโภคส่วนใหญ่นิยมมาซื้อสินค้า
- ๓) ร้านค้าซึ่งเป็นแหล่งที่มีข้อมูลราคาขายปลีกที่น่าเชื่อถือหรือมีการถูกควบคุมและตรวจสอบราคาจากทางราชการ

(๓) กรณีสถานที่ตามข้อ ๒.๗ ให้เลือกร้านค้าออนไลน์ที่เป็นร้านค้าเฉพาะอย่างและเป็นร้านค้าทางการของผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าหรือร้านของตัวแทนจำหน่ายอย่างเป็นทางการของสินค้านั้น ๆ

(๔) กรณีสถานที่ตามข้อ ๒.๘ ให้เลือกร้านค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าได้แจ้งไว้ต่อกรมสรรพสามิตตามแบบแจ้งราคาขายปลีกแนะนำ หรือร้านค้าที่มีสินค้านัดนั้นจำหน่ายอยู่

๓.๒ การสำรวจราคาขายปลีก

(๑) กรณีสถานที่ตามข้อ ๒.๑ - ๒.๖ ให้ใช้การสำรวจราคาจากร้านค้าดังกล่าวที่อยู่ในพื้นที่ของสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ในแต่ละพื้นที่ โดยเลือกร้านค้าประเภทละ ๕ แห่ง หรือหากมีน้อยกว่า ๕ แห่ง ให้เลือกเท่าที่มีอยู่ในเขตพื้นที่นั้น

กรณีมีการขอข้อมูลราคาจากสำนักงานใหญ่ของสถานที่ขายสินค้าหรือบริษัทที่บริหารจัดการสถานที่ขายสินค้าตามข้อ ๒.๑ - ๒.๔ ซึ่งเป็นข้อมูลที่มีความน่าเชื่อถือ ให้ถือเอาราคานั้นเป็นราคาที่ได้จากการสำรวจของกรมสรรพสามิต

(๒) กรณีสถานที่ตามข้อ ๒.๗ ให้ใช้การสำรวจราคาสินค้าร้านค้าออนไลน์ ในกรณีที่สินค้านั้น ๆ ไม่มีจำหน่ายในข้อ ๒.๑ - ๒.๖ ยกเว้นสินค้าสุรา ยาสูบ

(๓) กรณีสถานที่ตามข้อ ๒.๘ ให้ใช้การสำรวจราคาสินค้าในร้านค้าอาหารในกรณีที่สินค้านั้น ๆ ไม่มีจำหน่ายในช่องทางอื่น ๆ

๓.๓ ความถี่ของรอบการสำรวจ

กรมสรรพสามิตจะสำรวจราคาขายปลีกสินค้าอย่างน้อยปีละ ๔ ครั้ง ทั้งนี้ กรมสรรพสามิตสามารถสำรวจราคาขายปลีกจากสถานที่ตามข้อ ๒.๑ - ๒.๘ ได้ตามเวลาที่เห็นสมควร

๓.๔ วิธีการในการสำรวจราคาขายปลีก

(๑) ให้สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่สำรวจราคาขายปลีกสินค้าจากสถานที่ตามข้อ ๒.๑ - ๒.๖ สำหรับสินค้า สุรา ยาสูบ เครื่องดื่ม น้ำหอม รถยนต์ รถจักรยานยนต์ และแบตเตอรี่ ประเภทละ ๕ แห่ง หรือหากมีน้อยกว่า ๕ แห่ง ให้เลือกเท่าที่มีอยู่ในเขตพื้นที่นั้น

(๒) กรณีสินค้าเครื่องดื่ม น้ำหอม และแบตเตอรี่ไม่มีจำหน่ายในสถานที่ตามข้อ ๒.๑ - ๒.๖ ให้กรมสรรพสามิตสำรวจราคาขายปลีกในสถานที่ตามข้อ ๒.๗ อย่างน้อย ๑ แห่ง

(๓) กรณีสินค้าสุรา ยาสูบ เครื่องดื่ม ไม่มีจำหน่ายในสถานที่ตามข้อ ๒.๑ - ๒.๗ ให้กรมสรรพสามิตสำรวจราคาขายปลีกในสถานที่ตามข้อ ๒.๘ อย่างน้อย ๑ แห่ง

กรณีเห็นสมควร กรมสรรพสามิตสามารถดำเนินการสำรวจราคาจากแหล่งข้อมูลอื่นเพื่อประกอบการสำรวจราคาขายปลีกของกรมสรรพสามิต ดังนี้

๑) สํารวจข้อมูลราคาขายปลีกสินค้าจากสำนักงานใหญ่ของสถานที่ขายสินค้าหรือบริษัทที่บริหารจัดการสถานที่ขายสินค้าตามข้อ ๒.๑ - ๒.๔ สําหรับสินค้า สุรา ยาสูบ เครื่องดื่ม น้ำหอม รถยนต์ รถจักรยานยนต์ และแบตเตอรี่ โดยขอให้สำนักงานใหญ่ของสถานที่ขายสินค้าหรือบริษัทที่บริหารจัดการสถานที่ขายสินค้าดังกล่าวข้างต้นส่งข้อมูลราคาขายปลีกของสินค้าให้แก่กรมสรรพสามิต เพื่อประกอบการสำรวจราคาขายปลีกสินค้าด้วยก็ได้

๒) สํารวจข้อมูลราคาขายปลีกสินค้ารถยนต์ ตามราคาขายปลีกแนะนำที่ปรากฏบนป้ายข้อมูลรถยนต์ตามมาตรฐานสากล (Eco Sticker) ที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าแจ้งไว้ต่อสำนักงานเศรษฐกิจอุตสาหกรรม

๓) สํารวจราคาขายปลีกสินค้ารถยนต์จากสื่อสิ่งพิมพ์หรือสื่ออิเล็กทรอนิกส์ เช่น เว็บไซต์อย่างเป็นทางการของยี่ห้อ นั้น เป็นต้น

(๔) การนําส่งข้อมูลให้แก่กรมสรรพสามิต ให้ใช้วิธีดังนี้

๑) กรณีสำนักงานใหญ่ของสถานที่ขายสินค้า หรือบริษัทที่บริหารจัดการสถานที่ขายสินค้าเป็นผู้นำส่ง ให้ส่งไฟล์ข้อมูลราคาขายปลีกผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์หรือนําส่งข้อมูลผ่านช่องทางอื่น ๆ ของกรมสรรพสามิต

๒) กรณีสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่สํารวจราคาขายปลีกให้นำข้อมูลบันทึกลงในระบบอิเล็กทรอนิกส์หรือนําส่งข้อมูลผ่านช่องทางอื่น ๆ ของกรมสรรพสามิต

ข้อ ๔ การวิเคราะห์ข้อมูลราคาขายปลีกของสินค้า

กรมสรรพสามิตจะใช้ระบบอิเล็กทรอนิกส์หรือวิธีการอื่นตามที่เห็นสมควร ในการวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อประมวลผลราคาขายปลีกของสินค้าที่รวบรวมได้จากข้อ ๓ เพื่อหาราคาฐานนิยมของสินค้าแต่ละชนิด โดยจะถือเอาราคาที่ได้จากการสํารวจจากสถานที่ขายสินค้าในข้อ ๒ แต่ละแห่งเป็น ๑ ราคาขายปลีกไม่ว่าสถานที่นั้นจะมีหลายสาขาหรือไม่ก็ตาม

ข้อ ๕ การพิจารณาราคาฐานนิยม

๕.๑ ให้กรมสรรพสามิตหาราคาฐานนิยมของสถานที่แต่ละประเภทจากสถานที่ทั้ง ๖ ประเภท ตามข้อ ๒.๑ - ๒.๖

๕.๒ เมื่อได้ราคาฐานนิยมของแต่ละสถานที่ทั้ง ๖ ประเภทแล้ว กรมสรรพสามิตจะถือราคาฐานนิยมของราคาฐานนิยมของสถานที่ทั้ง ๖ ประเภท เป็นราคาฐานนิยมของสินค้าในรอบการสํารวจนั้น ยกเว้นกรณีดังต่อไปนี้

(๑) กรณีสินค้านั้นมีวางจำหน่ายในสถานที่ไม่ครบทั้ง ๖ ประเภท ให้ใช้ราคาฐานนิยมเฉพาะสถานที่ที่มีสินค้านั้น ๆ วางจำหน่าย

(๒) กรณีมีราคาฐานนิยมมากกว่า ๑ ค่า ให้เลือกใช้ราคาฐานนิยมสูงสุด

(๓) กรณีที่ไม่มีฐานนิยม ให้ใช้ราคาขายปลีกสูงสุดที่ได้จากการสํารวจ

๕.๓ กรณีสินค้านั้นไม่ได้วางจำหน่ายในสถานที่ตามข้อ ๒.๑ - ๒.๖ ให้ถือราคาที่ได้จากสถานที่ตามข้อ ๒.๗ เป็นราคาฐานนิยม

๕.๔ กรณีสินค้านั้นไม่ได้วางจำหน่ายในสถานที่ตามข้อ ๒.๑ - ๒.๗ ให้ถือราคาที่ได้จากสถานที่ตามข้อ ๒.๘ เป็นราคาฐานนิยม

ข้อ ๖ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันออกประกาศเป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ ๒๓ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๖๐

๙ . .

(นายกฤษฎา จินะวิจารณ์)

อธิบดีกรมสรรพสามิต



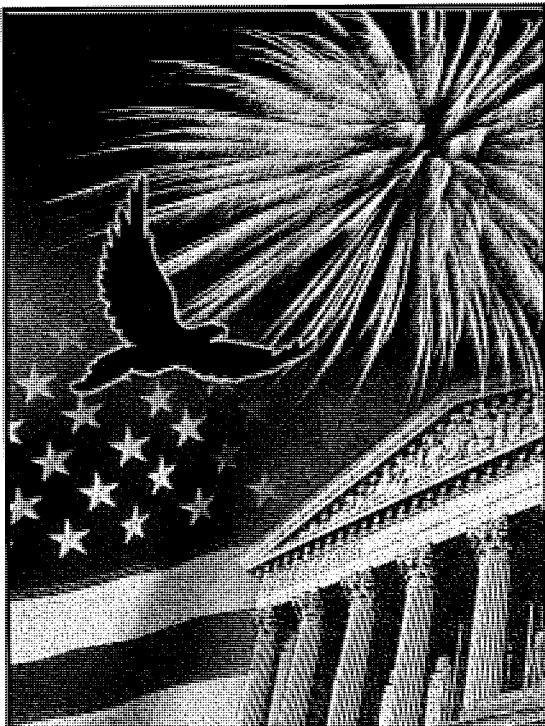
Department of the Treasury
Internal Revenue Service

Publication 556

(Rev. September 2013)

Cat. No. 15104N

Examination of Returns, Appeal Rights, and Claims for Refund



Get forms and other information faster and easier by:
[Internet IRS.gov](http://Internet.IRS.gov)

Contents

The IRS Mission	1
Reminders	1
Introduction	1
Examination of Returns	2
Appeal Rights	8
Claims for Refund	13
How To Get Tax Help	17
Index	20

The IRS Mission

Provide America's taxpayers top quality service by helping them understand and meet their tax responsibilities and by applying the tax law with integrity and fairness to all.

Reminders

Penalty for filing erroneous claim for refund or credit. You may have to pay a penalty if you file an erroneous claim for refund or credit. See *Penalty for erroneous claim for refund*, later under *Claims for Refund*.

Interest and penalties suspended if notice not mailed within 36 months. If you file your return timely (including extensions), interest and certain penalties will be suspended if the IRS does not mail a notice to you within 36 months. See *Suspension of interest and penalties*, later under *Examination of Returns*.

Fast track mediation. The IRS offers fast track mediation services to help taxpayers resolve many disputes resulting from:

- Examinations (audits),
- Offers in compromise,
- Trust fund recovery penalties, and
- Other collection actions.

See *Fast track mediation* under *If You Do Not Agree*.

Introduction

The Internal Revenue Service (IRS) accepts most federal tax returns as filed. However, the IRS examines (or audits) some returns to determine if income, expenses, and credits are being reported accurately.

If your return is selected for examination, it does not suggest that you made an error or are dishonest. Returns are chosen by computerized screening, by random sample, or by an income document matching program. See *Examination selection criteria*, later. You should also know

that many examinations result in a refund or acceptance of the tax return without change.

This publication discusses general rules and procedures that the IRS follows in examinations. It explains what happens during an examination and your appeal rights, both within the IRS and in the federal court system. It also explains how to file a claim for refund of tax you already paid.

As a taxpayer, you have the right to be treated fairly, professionally, promptly, and courteously by IRS employees. Publication 1, Your Rights as a Taxpayer, explains your rights when dealing with the IRS.

Comments and suggestions. We welcome your comments about this publication and your suggestions for future editions.

You can write to us at the following address:

Internal Revenue Service
Tax Forms and Publications Division
1111 Constitution Ave. NW, IR-6526
Washington, DC 20224

We respond to many letters by telephone. Therefore, it would be helpful if you would include your daytime phone number, including the area code, in your correspondence.

You can send your comments from www.irs.gov/formspubs/. Click on "More Information" and then on "Comment on Tax Forms and Publications."

Although we cannot respond individually to each comment received, we do appreciate your feedback and will consider your comments as we revise our tax products.

Ordering forms and publications. Visit www.irs.gov/formspubs to download forms and publications, call 1-800-TAX-FORM (1-800-829-3676), or write to the address below and receive a response within 10 days after your request is received.

Internal Revenue Service
1201 N. Mitsubishi Motorway
Bloomington, IL 61704-6613

Tax questions. If you have a tax question, check the information available on www.irs.gov or call 1-800-829-1040. We cannot answer tax questions sent to either of the above addresses.

Useful Items

You may want to see:

Publication

- 1** Your Rights as a Taxpayer
- 5** Your Appeal Rights and How To Prepare a Protest If You Don't Agree
- 547** Casualties, Disasters, and Thefts
- 594** The IRS Collection Process
- 910** Guide to Free Tax Services
- 971** Innocent Spouse Relief

- 1546** Taxpayer Advocate Service—Your Voice at the IRS
- 1660** Collection Appeal Rights
- 3605** Fast Track Mediation
- 3920** Tax Relief for Victims of Terrorist Attacks
- 4134** Low Income Taxpayer Clinic List

Form (and Instructions)

- 843** Claim for Refund and Request for Abatement
- 911** Request for Taxpayer Advocate Service Assistance (and Application for Taxpayer Assistance Order)
- 1040X** Amended U.S. Individual Income Tax Return
- 2848** Power of Attorney and Declaration of Representative
- 4506** Request for Copy of Tax Return
- 4506-T** Request for Transcript of Tax Return
- 8379** Injured Spouse Allocation
- 8857** Request for Innocent Spouse Relief

See *How To Get Tax Help*, near the end of this publication, for information about getting these publications and forms.

Examination of Returns

Your return may be examined for a variety of reasons, and the examination may take place in any one of several ways. After the examination, if any changes to your tax are proposed, you can either agree with those changes and pay any additional tax you may owe, or you can disagree with the changes and appeal the decision.

Examination selection criteria. Your return may be selected for examination on the basis of computer scoring. A computer program called the Discriminant Inventory Function System (DIF) assigns a numeric score to each individual and some corporate tax returns after they have been processed. If your return is selected because of a high score under the DIF system, the potential is high that an examination of your return will result in a change to your income tax liability.

Your return may also be selected for examination on the basis of information received from third-party documentation, such as Forms 1099 and W-2, that does not match the information reported on your return. Or, your return may be selected to address both the questionable treatment of an item and to study the behavior of similar taxpayers (a market segment) in handling a tax issue.

In addition, your return may be selected as a result of information received from other sources on potential non-compliance with the tax laws or inaccurate filing. This information can come from a number of sources, including

newspapers, public records, and individuals. The information is evaluated for reliability and accuracy before it is used as the basis of an examination or investigation.

Notice of IRS contact of third parties. The IRS must give you reasonable notice before contacting other persons about your tax matters. You must be given reasonable notice in advance that, in examining or collecting your tax liability, the IRS may contact third parties such as your neighbors, banks, employers, or employees. The IRS must also give you notice of specific contacts by providing you with a record of persons contacted on both a periodic basis and upon your request.



This provision does not apply:

- To any pending criminal investigation,
- When providing notice would jeopardize collection of any tax liability,
- Where providing notice may result in reprisal against any person, or
- When you authorized the contact.

Taxpayer Advocate Service. The Taxpayer Advocate Service is an independent organization within the IRS whose goal is to help taxpayers resolve problems with the IRS. If you have an ongoing issue with the IRS that has not been resolved through normal processes, or your problems with the IRS are causing financial difficulty, contact the Taxpayer Advocate Service.



Before contacting the Taxpayer Advocate Service, you should first discuss any problem with a supervisor. Your local Taxpayer Advocate will assist you if you are unable to resolve the problem with the supervisor.

For more information, see Publication 1546. See *How To Get Tax Help*, near the end of this publication, for more information about contacting the Taxpayer Advocate Service.

Comments from small business. The Small Business and Agricultural Regulatory Enforcement Ombudsman and 10 Regional Fairness Boards have been established to receive comments from small business about federal agency enforcement actions. The Ombudsman will annually evaluate the enforcement activities of each agency and rate their responsiveness to small business. If you wish to comment on the enforcement actions of the IRS, you can take any of the following steps.

- Fax your comments to 1-202-481-5719.
- Write to the following address:
Office of the National Ombudsman
U.S. Small Business Administration
409 3rd Street, SW
Washington, DC 20416

- Call 1-888-734-3247.
- Send an email to ombudsman@sba.gov.
- File a comment or complaint online at www.sba.gov/ombudsman.

If Your Return Is Examined

Some examinations are handled entirely by mail. Examinations not handled by mail can take place in your home, your place of business, an Internal Revenue office, or the office of your authorized representative. If the time, place, or method is not convenient for you, the examiner will try to work out something more suitable. However, the IRS makes the final determination of when, where, and how the examination will take place.

Throughout the examination, you can act on your own behalf or have someone represent you or accompany you. If you filed a joint return, either you or your spouse, or both, can meet with the IRS. The person representing you can be any federally authorized practitioner, including an attorney, a certified public accountant, an enrolled agent (a person enrolled to practice before the IRS), an enrolled actuary, or the person who prepared the return and signed it as the preparer.

If you want someone to represent you in your absence, you must furnish that person with proper written authorization. You can use Form 2848 or any other properly written authorization. If you want to consult with an attorney, a certified public accountant, an enrolled agent, or any other person permitted to represent a taxpayer during an interview for examining a tax return or collecting tax, you should make arrangements with that person to be available for the interview. In most cases, the IRS must suspend the interview and reschedule it. The IRS cannot suspend the interview if you are there because of an administrative summons.

Third party authorization. If you checked the box in the signature area of your income tax return (Form 1040, Form 1040A, or Form 1040EZ) to allow the IRS to discuss your return with another person (a third party designee), this authorization does not replace Form 2848. The box you checked on your return only authorizes the other person to receive information about the processing of your return and the status of your refund during the period your return is being processed. For more information, see the instructions for your return.

Confidentiality privilege. Generally, the same confidentiality protection that you have with an attorney also applies to certain communications that you have with federally authorized practitioners.

Confidential communications are those that:

- Advise you on tax matters within the scope of the practitioner's authority to practice before the IRS,
- Would be confidential between an attorney and you, and
- Relate to noncriminal tax matters before the IRS, or

- Relate to noncriminal tax proceedings brought in federal court by or against the United States.

In the case of communications in connection with the promotion of a person's participation in a tax shelter, the confidentiality privilege does not apply to written communications between a federally authorized practitioner and that person, any director, officer, employee, agent, or representative of that person, or any other person holding a capital or profits interest in that person.

A tax shelter is any entity, plan, or arrangement, a significant purpose of which is the avoidance or evasion of income tax.

Recordings. You can make an audio recording of the examination interview. Your request to record the interview should be made in writing. You must notify the examiner 10 days in advance and bring your own recording equipment. The IRS also can record an interview. If the IRS initiates the recording, you must be notified 10 days in advance and you can get a copy of the recording at your expense.

Transfers to another area. Generally, your return is examined in the area where you live. But if your return can be examined more quickly and conveniently in another area, such as where your books and records are located, you can ask to have the case transferred to that area.

Repeat examinations. The IRS tries to avoid repeat examinations of the same items, but sometimes this happens. If your tax return was examined for the same items in either of the 2 previous years and no change was proposed to your tax liability, please contact the IRS as soon as possible to see if the examination should be discontinued.

The Examination

An examination usually begins when you are notified that your return has been selected. The IRS will tell you which records you will need. The examination can proceed more easily if you gather your records before any interview.

Any proposed changes to your return will be explained to you or your authorized representative. It is important that you understand the reasons for any proposed changes. You should not hesitate to ask about anything that is unclear to you.

The IRS must follow the tax laws set forth by Congress in the Internal Revenue Code. The IRS also follows Treasury Regulations, other rules, and procedures that were written to administer the tax laws and court decisions. However, the IRS can lose cases that involve taxpayers with the same issue and still apply its interpretation of the law to your situation.

Most taxpayers agree to changes proposed by examiners, and the examinations are closed at this level. If you do not agree, you can appeal any proposed change by following the procedures provided to you by the IRS. A

more complete discussion of appeal rights is found later under *Appeal Rights*.

If You Agree

If you agree with the proposed changes, you can sign an agreement form and pay any additional tax you may owe. You must pay interest on any additional tax. If you pay when you sign the agreement, the interest is generally figured from the due date of your return (excluding any extension of time to file) to the date of your payment.

If you do not pay the additional tax when you sign the agreement, you will receive a bill that includes interest. If you pay the amount due within 10 business days of the billing date, you will not have to pay more interest or penalties. This period is extended to 21 calendar days if the amount due is less than \$100,000.

If you are due a refund, you will receive it sooner if you sign the agreement form. You will be paid interest on the refund.

If the IRS accepts your tax return as filed, you will receive a letter in a few weeks stating that the examiner proposed no changes to your return. You should keep this letter with your tax records.

If You Do Not Agree

If you do not agree with the proposed changes, the examiner will explain your appeal rights. If your examination takes place in an IRS office, you can request an immediate meeting with the examiner's supervisor to explain your position. If an agreement is reached, your case will be closed.

If you cannot reach an agreement with the supervisor at this meeting, or if the examination took place outside of an IRS office, the examiner will write up your case explaining your position and the IRS's position. The examiner will forward your case for processing.

Fast track mediation. The IRS offers fast track mediation services to help taxpayers resolve many disputes resulting from:

- Examinations (audits),
- Offers in compromise,
- Trust fund recovery penalties, and
- Other collection actions.

Most cases that are not docketed in any court qualify for fast track mediation. Mediation can take place at a conference you request with a supervisor, or later. The process involves an Appeals Officer who has been trained in mediation. You may represent yourself at the mediation session, or someone else can act as your representative. For more information, see Publication 3605.

30-day letter and 90-day letter. Within a few weeks after your closing conference with the examiner and/or supervisor, you will receive a package with:

- A letter (known as a 30-day letter) notifying you of your right to appeal the proposed changes within 30 days,
- A copy of the examination report explaining the examiner's proposed changes,
- An agreement or waiver form, and
- A copy of Publication 5.

You generally have 30 days from the date of the 30-day letter to tell the IRS whether you will accept or appeal the proposed changes. The letter will explain what steps you should take, depending on which action you choose. Be sure to follow the instructions carefully. Appeal Rights are explained later.

90-day letter. If you do not respond to the 30-day letter, or if you later do not reach an agreement with an Appeals Officer, the IRS will send you a 90-day letter, which is also known as a notice of deficiency.

You will have 90 days (150 days if it is addressed to you outside the United States) from the date of this notice to file a petition with the Tax Court. Filing a petition with the Tax Court is discussed later under Appeals to the Courts and Tax Court.



The notice will show the 90th (or 150th) day by which you must file your petition with the Tax Court.

Suspension of interest and penalties. Generally, the IRS has 3 years from the date you filed your return (or the date the return was due, if later) to assess any additional tax. However, if you file your return timely (including extensions), interest and certain penalties will be suspended if the IRS does not mail a notice to you, stating your liability and the basis for that liability, within a 36-month period beginning on the later of:

- The date on which you filed your tax return, or
- The due date (without extensions) of your tax return.

If the IRS mails a notice after the 36-month period, interest and certain penalties applicable to the suspension period will be suspended.

The suspension period begins the day after the close of the 36-month period and ends 21 days after the IRS mails a notice to you stating your liability and the basis for that liability. Also, the suspension period applies separately to each notice stating your liability and the basis for that liability received by you.



The suspension does not apply to a:

- Failure-to-pay penalty,

- *Fraudulent tax return,*
- *Penalty, interest, addition to tax, or additional amount with respect to any tax liability shown on your return or with respect to any gross misstatement,*
- *Penalty, interest, addition to tax, or additional amount with respect to any reportable transaction that is not adequately disclosed or any listed transaction, or*
- *Criminal penalty.*

Seeking relief from improperly assessed interest.

You can seek relief if interest is assessed for periods during which interest should have been suspended because the IRS did not mail a notice to you in a timely manner.

If you believe that interest was assessed with respect to a period during which interest should have been suspended, submit Form 843, writing "Section 6404(g) Notification" at the top of the form, with the IRS Service Center where you filed your return. The IRS will review the Form 843 and notify you whether interest will be abated. If the IRS does not abate interest, you can pay the disputed interest assessment and file a claim for refund. If your claim is denied or not acted upon within 6 months from the date you filed it, you can file suit for a refund in your United States District Court or in the United States Court of Federal Claims.

If you believe that an IRS officer or employee has made an unreasonable error or delay in performing a ministerial or managerial act (discussed later under Abatement of Interest Due to Error or Delay by the IRS), file Form 843 with the IRS Service Center where you filed the tax return. If the IRS denies your claim, the Tax Court may be able to review that determination. See Tax Court can review failure to abate interest later under Abatement of Interest Due to Error or Delay by the IRS.

If you later agree. If you agree with the examiner's changes after receiving the examination report or the 30-day letter, sign and return either the examination report or the waiver form. Keep a copy for your records. You can pay any additional amount you owe without waiting for a bill. Include interest on the additional tax at the applicable rate. This interest rate is usually for the period from the due date of the return (excluding any extension of time to file) to the date of payment. The examiner can tell you the interest rate(s) or help you figure the amount.

You must pay interest on penalties and additions to tax for failing to file returns, for overstating valuations, for understating valuations on estate and gift tax returns, and for substantially understating tax liability. Interest is generally figured from the date (including extensions) the tax return is required to be filed to the date you pay the penalty and/or additions to tax.

If you pay the amount due within 10 business days after the date of notice and demand for immediate payment, you will not have to pay any additional penalties and interest. This period is extended to 21 calendar days if the amount due is less than \$100,000.

How To Stop Interest From Accruing

If you think that you will owe additional tax at the end of the examination, you can stop the further accrual of interest by sending money to the IRS to cover all or part of the amount you think you will owe. Interest on part or all of any amount you owe will stop accruing on the date the IRS receives your money.

You can send an amount either in the form of a deposit in the nature of a cash bond or as a payment of tax. Both a deposit and a payment stop any further accrual of interest. However, making a deposit or payment will stop the accrual of interest on only the amount you sent. Because of compounding rules, interest will continue to accrue on accrued interest, even though you have paid the underlying tax.



To stop the accrual of interest on both tax and interest, you must make a deposit or payment for both the tax and interest that has accrued as of the date of deposit or payment.

Payment or Deposit

Deposits differ from payments in two ways:

1. You can have all or part of your deposit returned to you without filing for a refund. However, if you request and receive your deposit and the IRS later assesses a deficiency for that period and type of tax, interest will be figured as if the funds were never on deposit. Also, your deposit will not be returned if one of the following situations applies:
 - a. The IRS assesses a tax liability.
 - b. The IRS determines that, by returning the deposit, it may not be able to collect a future deficiency.
 - c. The IRS determines that the deposit should be applied against another tax liability.
2. Deposits returned to you will include interest based on the Federal short-term rate determined under section 6621(b).

The deposit returned will be treated as a tax payment to the extent of the disputed tax. A disputed tax means the amount of tax specified at the time of deposit as a reasonable estimate of the maximum amount of any tax owed by you, such as the deficiency proposed in the 30-day letter.

Notice not mailed. If you send money before the IRS mails you a notice of deficiency, you can ask the IRS to treat it as a deposit. You must make your request in writing.

If, after being notified of a proposed liability but before the IRS mails you a notice of deficiency, you send an amount large enough to cover the proposed liability, it will be considered a payment unless you request in writing that it be treated as a deposit. Keep copies of all correspondence you send to the IRS.

If the amount you send is at least as much as the proposed liability and you do not request that it be treated as

a deposit, the IRS will not send you a notice of deficiency. If you do not receive a notice of deficiency, you cannot take your case to the Tax Court. See *Tax Court*, later under *Appeal Rights*.

Notice mailed. If, after the IRS mails the notice of deficiency, you send money without written instructions, it will be treated as a payment. You will still be able to petition the Tax Court.

If you send money after receiving a notice of deficiency and you have specified in writing that it is a "deposit in the nature of a cash bond," the IRS will treat it as a deposit if you send it before either:

- The close of the 90-day or 150-day period for filing a petition with the Tax Court to appeal the deficiency, or
- The date the Tax Court decision is final, if you have filed a petition.

Using a Deposit To Pay the Tax

If you agree with the examiner's proposed changes after the examination, your deposit will be applied against any amount you may owe. The IRS will not mail you a notice of deficiency and you will not have the right to take your case to the Tax Court.

If you do not agree to the full amount of the deficiency after the examination, the IRS will mail you a notice of deficiency. Your deposit will be applied against the proposed deficiency unless you write to the IRS before the end of the 90-day or 150-day period stating that you still want the money to be treated as a deposit. You will still have the right to take your case to the Tax Court.

Installment Agreement Request

You can request a monthly installment plan if you cannot pay the full amount you owe. To be valid, your request must be approved by the IRS. However, if you owe \$10,000 or less in tax and you meet certain other criteria, the IRS must accept your request.



Before you request an installment agreement, you should consider other less costly alternatives, such as a bank loan. You will continue to be charged interest and penalties on the amount you owe until it is paid in full.

Unless your income is below a certain level, the fee for an approved installment agreement has increased to \$105 (\$52 if you make your payments by electronic funds withdrawal). If your income is below a certain level, you may qualify to pay a reduced fee of \$43.

For more information about installment agreements, see Form 9465, Installment Agreement Request.

Interest Netting

If you owe interest to the IRS on an underpayment for the same period the IRS owes you interest on an

overpayment, the IRS will figure interest on the underpayment and overpayment at the same interest rate (up to the amount of the overpayment). As a result, the net rate is zero for that period.

Abatement of Interest Due to Error or Delay by the IRS

The IRS may abate (reduce) the amount of interest you owe if the interest is due to an unreasonable error or delay by an IRS officer or employee in performing a ministerial or managerial act (discussed later). Only the amount of interest on income, estate, gift, generation-skipping, and certain excise taxes can be reduced.

The amount of interest will not be reduced if you or anyone related to you contributed significantly to the error or delay. Also, the interest will be reduced only if the error or delay happened after the IRS contacted you in writing about the deficiency or payment on which the interest is based. An audit notification letter is such a contact.

The IRS cannot reduce the amount of interest due to a general administrative decision, such as a decision on how to organize the processing of tax returns.

Ministerial act. This is a procedural or mechanical act, not involving the exercise of judgment or discretion, during the processing of a case after all prerequisites (for example, conferences and review by supervisors) have taken place. A decision concerning the proper application of federal tax law (or other federal or state law) is not a ministerial act.

Example 1. You move from one state to another before the IRS selects your tax return for examination. A letter stating that your return has been selected is sent to your old address and then forwarded to your new address. When you get the letter, you respond with a request that the examination be transferred to the area office closest to your new address. The examination group manager approves your request. After your request has been approved, the transfer is a ministerial act. The IRS can reduce the interest because of any unreasonable delay in transferring the case.

Example 2. An examination of your return reveals tax due for which a notice of deficiency (90-day letter) will be issued. After you and the IRS discuss the issues, the notice is prepared and reviewed. After the review process, issuing the notice of deficiency is a ministerial act. If there is an unreasonable delay in sending the notice of deficiency to you, the IRS can reduce the interest resulting from the delay.

Managerial act. This is an administrative act during the processing of a case that involves the loss of records or the exercise of judgment or discretion concerning the management of personnel. A decision concerning the proper application of federal tax law (or other federal or state law) is not a managerial act.

Example. A revenue agent is examining your tax return. During the middle of the examination, the agent is sent to an extended training course. The agent's supervisor decides not to reassign your case, so the work is unreasonably delayed until the agent returns. Interest from the unreasonable delay can be abated since both the decision to send the agent to the training class and not to reassign the case are managerial acts.

How to request abatement of interest. You request an abatement (reduction) of interest on Form 843. You should file the claim with the IRS Service Center where you filed the tax return that was affected by the error or delay.

If you have already paid the interest and you would like a credit or refund of interest paid, you must file Form 843 within 3 years from the date you filed your original return or 2 years from the date you paid the interest, whichever is later. If you have not paid any of the interest, these time limitations for filing Form 843 do not apply.

Generally, you should file a separate Form 843 for each tax period and each type of tax. However, complete only one Form 843 if the interest is from an IRS error or delay that affected your tax for more than one tax period or for more than one type of tax (for example, where 2 or more tax years were being examined).

If your request for abatement of interest is denied, you can appeal the decision to the IRS Appeals Office.

Tax Court can review failure to abate interest. The Tax Court can review the IRS's refusal to abate (reduce) interest if all of the following requirements are met:

- You filed a request for abatement of interest (Form 843) with the IRS after July 30, 1996.
- The IRS has mailed you a notice of final determination or a notice of disallowance.
- You file a petition with the Tax Court within 180 days of the mailing of the notice of final determination or the notice of disallowance.

The following requirements must also be met:

- For individual and estate taxpayers — your net worth must not exceed \$2 million as of the filing date of your petition for review. For this purpose, individuals filing a joint return shall be treated as separate individuals.
- For charities and certain cooperatives — you must not have more than 500 employees as of the filing date of your petition for review.
- For all other taxpayers — your net worth must not exceed \$7 million, and you must not have more than 500 employees as of the filing date of your petition for review.

Abatement of Interest for Individuals Affected by Presidentially Declared Disasters or Military or Terrorist Actions

If you are (or were) affected by a Presidentially declared disaster occurring after 1996 or a terrorist or military action occurring after September 10, 2001, the IRS may abate (reduce) the amount of interest you owe on certain taxes. The IRS may abate interest for the period of any additional time to file or pay that the IRS provides on account of the disaster or the terrorist or military action. The IRS will issue a notice or news release indicating who are affected taxpayers and stating the period of relief.

If you are eligible for relief from interest, but were charged interest for the period of relief, the IRS may retroactively abate your interest. To the extent possible, the IRS can take the following actions:

- Make appropriate adjustments to your account.
- Notify you when the adjustments are made.
- Refund any interest paid by you where appropriate.

For more information on disaster area losses, see *Disaster Area Losses* in Publication 547. For more information on other tax relief for victims of terrorist attacks, see Publication 3920.

Offer in Compromise

In certain circumstances, the IRS will allow you to pay less than the full amount you owe. If you think you may qualify, you should submit your offer by filing Form 656, Offer in Compromise. The IRS may accept your offer for any of the following reasons:

- There is doubt about the amount you owe (or whether you owe it).
- There is doubt as to whether you can pay the amount you owe based on your financial situation.
- An economic hardship would result if you had to pay the full amount owed.
- Your case presents compelling reasons that the IRS determines are a sufficient basis for compromise.

If your offer is rejected, you have 30 days to ask the Appeals Office of the IRS to reconsider your offer.



The IRS offers fast track mediation services to help taxpayers resolve many issues including a dispute regarding an offer in compromise. For more information, see Publication 3605.

Generally, if you submit an offer in compromise, the IRS will delay certain collection activities. The IRS usually will not levy (take) your property to settle your tax bill during the following periods:

- While the IRS is evaluating your offer in compromise.

- The 30 days immediately after the offer is rejected.
- While your timely-filed appeal is being considered by Appeals.

Also, if the IRS rejects your original offer and you submit a revised offer within 30 days of the rejection, the IRS generally will not levy your property while it considers your revised offer.

For more information about submitting an offer in compromise, see Form 656.

Appeal Rights

Because people sometimes disagree on tax matters, the IRS has an appeals system. Most differences can be settled within this system without expensive and time-consuming court trials.

However, your reasons for disagreeing must come within the scope of the tax laws. For example, you cannot appeal your case based only on moral, religious, political, constitutional, conscientious, or similar grounds.

In most instances, you may be eligible to take your case to court if you do not reach an agreement at your appeals conference, or if you do not want to appeal your case to the IRS Office of Appeals. See *Appeals to the Courts*, later, for more information.

Appeal Within the IRS

You can appeal an IRS tax decision to a local Appeals Office, which is separate from and independent of the IRS office taking the action you disagree with. The Appeals Office is the only level of appeal within the IRS. Conferences with Appeals Office personnel are held in an informal manner by correspondence, by telephone, or at a personal conference.

If you want an appeals conference, follow the instructions in the letter you received. Your request will be sent to the Appeals Office to arrange a conference at a convenient time and place. You or your representative should be prepared to discuss all disputed issues at the conference. Most differences are settled at this level.

If agreement is not reached at your appeals conference, you may be eligible to take your case to court. See *Appeals to the Courts*, later.

Protests and Small Case Requests

When you request an Appeals conference, you may also need to file either a formal written protest or a small case request with the office named in the letter you received. Also, see the special appeal request procedures in Publication 1660.

Written protest. You need to file a written protest in the following cases:

- All employee plan and exempt organization cases without regard to the dollar amount at issue.
- All partnership and S corporation cases without regard to the dollar amount at issue.
- All other cases, unless you qualify for the small case request procedure, or other special appeal procedures such as requesting Appeals consideration of liens, levies, seizures, or installment agreements.

If you must submit a written protest, see the instructions in Publication 5 about the information you need to provide. The IRS urges you to provide as much information as you can, as it will help speed up your appeal. That will save you both time and money.



Be sure to send the protest within the time limit specified in the letter you received.

Small case request. If the total amount for any tax period is not more than \$25,000, you may make a small case request instead of filing a formal written protest. In figuring the total amount, include a proposed increase or decrease in tax (including penalties), or claimed refund. If you are making an offer in compromise, include total unpaid tax, penalty, and interest due. For a small case request, follow the instructions in our letter to you by sending a letter:

- Requesting Appeals consideration,
- Indicating the changes you do not agree with, and
- Indicating the reasons why you do not agree.

Representation

You can represent yourself at your appeals conference, or you can be represented by any federally authorized practitioner, including an attorney, a certified public accountant, an enrolled actuary, or an enrolled agent.

If your representative attends a conference without you, he or she can receive or inspect confidential information only if you have filed a power of attorney or a tax information authorization. You can use a Form 2848 or any other properly written power of attorney or authorization.

You can also bring witnesses to support your position.

Confidentiality privilege. Generally, the same confidentiality protection that you have with an attorney also applies to certain communications that you have with federally authorized practitioners. See *Confidentiality privilege* under *If Your Return Is Examined*, earlier.

Appeals to the Courts

If you and the IRS still disagree after the appeals conference, you may be entitled to take your case to the United States Tax Court, the United States Court of Federal

Claims, or a United States District Court. These courts are independent of the IRS.

If you elect to bypass the IRS's appeals system, you may be able to take your case to one of the courts listed above. However, a case petitioned to the United States Tax Court will normally be considered for settlement by an Appeals Officer before the Tax Court hears the case.



If you unreasonably fail to pursue the IRS's appeals system, or if your case is intended primarily to cause a delay, or your position is frivolous or groundless, the Tax Court may impose a penalty of up to \$25,000. See Appeal Within the IRS, earlier.

Prohibition on requests to taxpayers to give up rights to bring civil action. The Government cannot ask you to waive your right to sue the United States or a Government officer or employee for any action taken in connection with the tax laws. However, your right to sue can be waived if:

- You knowingly and voluntarily waive that right,
- The request to waive that right is made in writing to your attorney or other federally authorized practitioner, or
- The request is made in person and your attorney or other representative is present.

Burden of proof. For court proceedings resulting from examinations started after July 22, 1998, the IRS generally has the burden of proof for any factual issue if you have met the following requirements:

- You introduced credible evidence relating to the issue.
- You complied with all substantiation requirements of the Internal Revenue Code.
- You maintained all records required by the Internal Revenue Code.
- You cooperated with all reasonable requests by the IRS for information regarding the preparation and related tax treatment of any item reported on your tax return.
- You had a net worth of \$7 million or less and not more than 500 employees at the time your tax liability is contested in any court proceeding if your tax return is for a corporation, partnership, or trust.



The burden of proof does not change on an issue when another provision of the tax laws requires a specific burden of proof with respect to that issue.

Use of statistical information. In the case of an individual, the IRS has the burden of proof in court proceedings based on any IRS reconstruction of income solely through the use of statistical information on unrelated taxpayers.

Penalties. The IRS has the burden of initially producing evidence in court proceedings with respect to the liability of any individual taxpayer for any penalty, addition to tax, or additional amount imposed by the tax laws.

Recovering litigation or administrative costs. These are the expenses that you pay to defend your position to the IRS or the courts. You may be able to recover reasonable litigation or administrative costs if all of the following conditions apply:

- You are the prevailing party.
- You exhaust all administrative remedies within the IRS.
- Your net worth is below a certain limit (see *Net worth requirements*, later).
- You do not unreasonably delay the proceeding.
- You apply for administrative costs within 90 days of the date on which the final decision of the IRS Office of Appeals as to the determination of the tax, interest, or penalty was mailed to you.
- You apply for litigation costs within the time frames provided by Tax Court Rule 231, found at www.ustaxcourt.gov.

Prevailing party, reasonable litigation costs, and reasonable administrative costs are explained later.

Note. If the IRS denies your award of administrative costs, and you want to appeal, you must petition the Tax Court within 90 days of the date on which the IRS mails the denial notice.

Prevailing party. Generally, you are the prevailing party if:

- You substantially prevail with respect to the amount in controversy or on the most significant tax issue or set of issues in question, and
- You meet the net worth requirements, discussed later.

You will not be treated as the prevailing party if the United States establishes that its position was substantially justified. The position of the United States is presumed not to be substantially justified if the IRS:

- Did not follow its applicable published guidance (such as regulations, revenue rulings, notices, announcements, private letter rulings, technical advice memoranda, and determination letters issued to the taxpayer) in the proceeding (This presumption can be overcome by evidence.), or
- Has lost in courts of appeal for other circuits on substantially similar issues.

The court will generally decide who is the prevailing party.

Reasonable litigation costs. These include the following costs:

- Reasonable court costs.

- The reasonable costs of studies, analyses, engineering reports, tests, or projects found by the court to be necessary for the preparation of your case.
- The reasonable costs of expert witnesses.
- Attorney fees that generally may not exceed \$125 maximum hourly rate as set by statute and indexed for inflation. See *Attorney fees*, later.

Reasonable administrative costs. These include the following costs:

- Any administrative fees or similar charges imposed by the IRS.
- The reasonable costs of studies, analyses, engineering reports, tests, or projects.
- The reasonable costs of expert witnesses.
- Attorney fees that generally may not exceed \$125 per hour. See *Attorney fees*, later.

Timing of costs. Administrative costs can be awarded for costs incurred after the earliest of:

- The date the first letter of proposed deficiency is sent that allows you an opportunity to request administrative review in the IRS Office of Appeals,
- The date you receive notice of the IRS Office of Appeals' decision, or
- The date of the notice of deficiency.

Net worth requirements. An individual taxpayer may be able to recover litigation or administrative costs if the following requirements are met:

- For individuals — your net worth does not exceed \$2 million as of the filing date of your petition for review. For this purpose, individuals filing a joint return are treated as separate individuals.
- For estates — your net worth does not exceed \$2 million as of the date of the decedent's death.
- For charities and certain cooperatives — you do not have more than 500 employees as of the filing date of your petition for review.
- For all other taxpayers — as of the filing date of your petition for review, your net worth does not exceed \$7 million, and you must not have more than 500 employees.

Qualified offer rule. You can also receive reasonable costs and fees and be treated as a prevailing party in a civil action or proceeding if:

- You make a qualified offer to the IRS to settle your case,
- The IRS does not accept that offer, and
- The tax liability (not including interest, unless interest is at issue) later determined by the court is equal to or less than the amount of your qualified offer.

You must also meet the remaining requirements, including the exhaustion of administrative remedies and the net worth requirement, discussed earlier, to get the benefit of the qualified offer rule.

Qualified offer. This is a written offer made by you during the qualified offer period. It must specify both the offered amount of your liability (not including interest) and that it is a qualified offer.

To be a qualified offer, it must remain open from the date it is made until the earliest of:

- The date it is rejected,
- The date the trial begins, or
- 90 days from the date it is made.

Qualified offer period. This period begins on the day the IRS mails you the first letter of proposed deficiency that allows you to request review by the IRS Office of Appeals. It ends 30 days before your case is first set for trial.

Attorney fees. Attorney fees generally may not exceed \$125 maximum hourly rate as set by statute and indexed for inflation. However, this amount can be higher in certain limited circumstances depending on the level of difficulty of the issues in the case and the local availability of tax expertise. See IRS.gov for more information.



Attorney fees include the fees paid by a taxpayer for the services of anyone who is authorized to practice before the Tax Court or before the IRS. In addition, attorney fees can be awarded in civil actions for unauthorized inspection or disclosure of a taxpayer's return or return information.

Fees can be awarded in excess of the actual amount charged if:

- You are represented for no fee, or for a nominal fee, as a pro bono service, and
- The award is paid to your representative or to your representative's employer.

Jurisdiction for determination of employment status.

The Tax Court can review IRS employment status determinations (for example, whether individuals hired by you are in fact your employees or independent contractors) and the amount of employment tax under such determinations. Tax Court review can take place only if, in connection with an audit of any person, there is a controversy involving a determination by the IRS that either:

- One or more individuals performing services for that person are employees of that person, or
- That person is not entitled to relief under *Section 530(a) of the Revenue Act of 1978* (discussed later).

The following rules also apply to a Tax Court review of employment status:

- A Tax Court petition to review these determinations can be filed only by the person for whom the services are performed,

- If you receive a Notice of Determination by certified or registered mail, you must file a petition for Tax Court review within 90 days of the date of mailing that notice (150 days if the notice is addressed to you outside the United States),
- If during the Tax Court proceeding, you begin to treat as an employee an individual whose employment status is at issue, the Tax Court will not consider that change in its decision,
- Assessment and collection of tax is suspended while the Tax Court review is taking place,
- Payment of the asserted employment tax deficiency is not required to petition the U.S. Tax Court for a determination of employment status.
- There can be a *de novo* review by the Tax Court (a review which does not consider IRS administrative findings), and
- At your request and with the Tax Court's agreement, small tax case procedures (discussed later) are available to simplify the case resolution process when the amount at issue (including additions to tax and penalties) is \$50,000 or less for each tax period involved.

For further information, see Publication 3953, Questions and Answers About Tax Court Proceedings for Determination of Employment Status Under IRC Section 7436.

Section 530(a) of the Revenue Act of 1978. This section relieves an employer of certain employment tax responsibilities for individuals not treated as employees. It also provides relief to taxpayers under audit or involved in administrative or judicial proceedings.

Tax Court review of request for relief from joint and several liability on a joint return. As discussed later, at *Relief from joint and several liability on a joint return* under *Claims for Refund*, you can request relief from liability for tax you owe, plus related penalties and interest, that you believe should be paid by your spouse (or former spouse). You also can petition (ask) the Tax Court to review your request for innocent spouse relief or separation of liability if either:

- The IRS sends you a determination notice denying, in whole or in part, your request, or
- You do not receive a determination notice from the IRS within 6 months from the date you file Form 8857.

If you receive a determination notice, you must petition the Tax Court to review your request during the 90-day period that begins on the date the IRS mails the notice. See Publication 971 for more information.

Note. Your spouse or former spouse may file a written protest and request an Appeals conference to protest your claim of innocent spouse relief or separation of liability. See Rev. Proc. 2003-19, which is on page 371 of the Internal Revenue Bulletin 2003-5 at www.irs.gov/pub/irs-irbs/irb03-05.pdf.

Tax Court

You can take your case to the United States Tax Court if you disagree with the IRS over:

- Income tax,
- Estate tax,
- Gift tax,
- Employment tax involving IRS employment status determinations, or
- Certain excise taxes of private foundations, public charities, qualified pension and other retirement plans, or real estate investment trusts.

For information on Tax Court review of a determination of employment status, see *Jurisdiction for determination of employment status*, earlier.

For information on Tax Court review of an IRS refusal to abate interest, see *Tax Court can review failure to abate interest*, earlier under *Examination of Returns*.

For information on Tax Court review of Appeals determinations with respect to lien notices and proposed levies, see Publication 1660.

You cannot take your case to the Tax Court before the IRS sends you a notice of deficiency. You can only appeal your case if you file a petition within 90 days from the date the notice is mailed to you (150 days if it is addressed to you outside the United States).



The notice will show the 90th (or 150th) day by which you must file your petition with the Tax Court.

Withdrawal of notice of deficiency. If you consent, the IRS can withdraw a notice of deficiency. A notice of deficiency may be rescinded if the notice was issued as a result of an administrative error; the taxpayer submits information establishing the actual tax due is less than the amount shown in the notice; the taxpayer specifically requests a conference with the appropriate Appeals office for the purpose of entering into settlement negotiations. However, the notice may be rescinded only if the appropriate Appeals office first decides that the case is susceptible to agreement. See Revenue Procedure 98-54 for a more detailed explanation of the requirements. Once withdrawn, the limits on credits, refunds, and assessments concerning the notice are void, and you and the IRS have the rights and obligations that you had before the notice was issued. The suspension of any time limitation while the notice of deficiency was issued will not change when the notice is withdrawn.



After the notice is withdrawn, you cannot file a petition with the Tax Court based on the notice. Also, the IRS can later issue a notice of deficiency in a greater or lesser amount than the amount in the withdrawn deficiency.

Generally, the Tax Court hears cases before any tax has been assessed and paid; however, you can pay the tax after the notice of deficiency has been issued and still petition the Tax Court for review. If you do not file your petition on time, the proposed tax will be assessed, a bill will be sent, and you will not be able to take your case to the Tax Court. Under the law, you must pay the tax within 21 days (10 business days if the amount is \$100,000 or more). Collection can proceed even if you think that the amount is excessive. Publication 594 explains IRS collection procedures.

If you filed your petition on time, the court will schedule your case for trial at a location convenient to you. You can represent yourself before the Tax Court or you can be represented by anyone admitted to practice before that court.

Small tax case procedure. If the amount in your case is \$50,000 or less for any 1 tax year or period, you can request that your case be handled under the small tax case procedure. If the Tax Court approves, you can present your case to the Tax Court for a decision that is final and that you cannot appeal. You can get more information regarding the small tax case procedure and other Tax Court matters from the United States Tax Court, 400 Second Street, N.W., Washington, DC 20217. More information can be found on the Tax Court's website at www.ustaxcourt.gov.

Motion to request redetermination of interest. In certain cases, you can file a motion asking the Tax Court to redetermine the amount of interest on either an underpayment or an overpayment. You can do this only in a situation that meets all of the following requirements:

- The IRS has assessed a deficiency that was determined by the Tax Court.
- The assessment included interest.
- You have paid the entire amount of the deficiency plus the interest claimed by the IRS.
- The Tax Court has found that you made an overpayment.

You must file the motion within one year after the decision of the Tax Court becomes final.

District Court and Court of Federal Claims

Generally, the District Courts and the Court of Federal Claims hear tax cases only after you have paid the entire tax and penalties, and filed a claim for a credit or refund.

The taxpayer may litigate certain types of employment tax cases in either the United States District Court or the United States Court of Federal Claims. Before taxpayers can initiate suit in either of these courts with respect to certain employment taxes, they will have to pay, at a minimum, the employment tax assessment attributable to one employee for any one quarter and file a claim for refund of the tax. Once the claim for refund is denied or 6 months elapse without any action by the IRS, the taxpayer may initiate suit.

As explained later under *Claims for Refund*, you can file a claim with the IRS for a credit or refund if you think that the tax you paid is incorrect or excessive. If your claim is totally or partially disallowed by the IRS, you should receive a notice of claim disallowance. If the IRS does not act on your claim within 6 months from the date you filed it, you can then file suit for a refund.

You generally must file suit for a credit or refund no later than 2 years after the IRS informs you that your claim has been rejected. However, you can file suit if it has been 6 months since you filed your claim and the IRS has not yet delivered a decision.

You can file suit for a credit or refund in your United States District Court or in the United States Court of Federal Claims. However, you cannot appeal to the United States Court of Federal Claims if your claim is for credit or refund of a penalty that relates to promoting an abusive tax shelter or to aiding and abetting the understatement of tax liability on someone else's return.

For information about procedures for filing suit in either court, contact the Clerk of your District Court or of the United States Court of Federal Claims.

Refund or Credit of Overpayments Before Final Determination

Any court with proper jurisdiction, including the Tax Court, can order the IRS to refund any part of a tax deficiency that the IRS collects from you during a period when the IRS is not permitted to assess that deficiency, or to levy or engage in any court proceeding to collect that deficiency. In addition, the court can order a refund of any part of an overpayment determined by the Tax Court that is not at issue on appeal to a higher court. The court can order these refunds before its decision on the case is final. Taxpayers should thoroughly review IRS settlement offers before signing a Tax Court Decision document to ensure that all adjustments are correct, including the inclusion of any tax credits that the taxpayer is allowed to claim.

Note. The court may no longer order a refund of an overpayment after the case is final.

Generally, the IRS is not permitted to take action on a tax deficiency during:

- The 90-day (or 150-day if outside the United States) period that you have to petition a notice of deficiency to the Tax Court, or
- The period that the case is under appeal if a bond is provided.

Claims for Refund

If you believe you have overpaid your tax, you have a limited amount of time in which to file a claim for a credit or refund. You can claim a credit or refund by filing Form 1040X. See *Time for Filing a Claim for Refund*, later.

File your claim by mailing it to the IRS Service Center where you filed your original return. File a separate form for each year or period involved. Include an explanation of each item of income, deduction, or credit on which you are basing your claim.

Corporations should file Form 1120X, Amended U.S. Corporation Income Tax Return, or other form appropriate to the type of credit or refund claimed.



See Publication 3920 for information on filing claims for tax forgiveness for individuals affected by terrorist attacks.

Requesting a copy of your tax return. You can obtain a copy of the actual return and all attachments you filed with the IRS for an earlier year. This includes a copy of the Form W-2 or Form 1099 filed with your return. Use Form 4506 to make your request. You will be charged a fee, which you must pay when you submit Form 4506.

Requesting a copy of your tax account information. Use Form 4506-T, Request for Transcript of Tax Return, to request free copies of your tax return transcript, tax account transcript, record of account, verification of nonfiling, or Form W-2, Form 1099 series, Form 1098 series, or Form 5498 series transcript. The tax return transcript contains most of the line items of a tax return. A tax account transcript contains information on the financial status of the account, such as payments, penalty assessments, and adjustments. A record of account is a combination of line item information and later adjustments to the account. Form W-2, Form 1099 series, Form 1098 series, or Form 5498 series transcript contains data from these information returns.

Penalty for erroneous claim for refund. If you claim an excessive amount of tax refund or credit relating to income tax (other than a claim relating to the earned income credit), you may be liable for a penalty of 20% of the amount that is determined to be excessive. An excessive amount is the amount of the claim for refund or credit that is more than the amount of claim allowable for the tax year. The penalty may be waived if you can show that you had a reasonable basis for making the claim.

Time for Filing a Claim for Refund

Generally, you must file a claim for a credit or refund within 3 years from the date you filed your original return or 2 years from the date you paid the tax, whichever is later. If you do not file a claim within this period, you may no longer be entitled to a credit or a refund.

If the due date to file a return or a claim for a credit or refund is a Saturday, Sunday, or legal holiday, it is filed on time if it is filed on the next business day. Returns you filed before the due date are considered filed on the due date. This is true even when the due date is a Saturday, Sunday, or legal holiday.

Disaster area claims for refund. If you live in a Presidentially declared disaster area or are affected by

terroristic or military action, the deadline to file a claim for a refund may be postponed. This section discusses the special rules that apply to Presidentially declared disaster area refunds.

A Presidentially declared disaster is a disaster that occurred in an area declared by the President to be eligible for federal assistance under the Disaster Relief and Emergency Assistance Act.

Postponed refund deadlines. The IRS may postpone for up to 1 year the deadlines for filing a claim for refund. The postponement can be used by taxpayers who are affected by a Presidentially declared disaster. The IRS may also postpone deadlines for filing income and employment tax returns, paying income and employment taxes, and making contributions to a traditional IRA or Roth IRA. For more information, see Publication 547.

If any deadline is postponed, the IRS will publicize the postponement in your area and publish a news release, revenue ruling, revenue procedure, notice, announcement, or other guidance in the Internal Revenue Bulletin.



A list of the areas eligible for assistance under the Disaster Relief and Emergency Assistance Act is available at the Federal Emergency Management Agency (FEMA) website at www.fema.gov and at the IRS website at www.irs.gov.

Nonfilers can get refund of overpayments paid within 3-year period. The Tax Court can consider taxes paid during the 3-year period preceding the date of a notice of deficiency for determining any refund due to a nonfiler. This means that if you do not file your return, and you receive a notice of deficiency in the third year after the due date (with extensions) of your return and file suit with the Tax Court to contest the notice of deficiency, you may be able to receive a refund of excessive amounts paid within the 3-year period preceding the date of the notice of deficiency.



The IRS may postpone for up to 1 year certain tax deadlines, including the time for filing claims for refund, for taxpayers who are affected by a terrorist attack occurring after September 10, 2001. For more information, see Publication 3920.

Claim for refund by estates electing the installment method of payment. In certain cases where an estate has elected to make tax payments through the installment method, the executor can file a suit for refund with a U.S. District Court or the U.S. Court of Federal Claims before all the installment payments have been made. However, all the following must be true before a suit can be filed:

- The estate consists largely of an interest in a closely-held business.
- All installment payments due on or before the date the suit is filed have been made.
- No accelerated installment payments have been made.
- No Tax Court case is pending with respect to any estate tax liability.

- If a notice of deficiency was issued to the estate regarding its liability for estate tax, the time for petitioning the Tax Court has passed.
- No proceeding is pending for a declaratory judgment by the Tax Court on whether the estate is eligible to pay tax in installments.
- The executor has not included any previously litigated issues in the current suit for refund.
- The executor does not discontinue making installment payments timely, while the court considers the suit for refund.



If in its final decision on the suit for refund the court redetermines the estate's tax liability, the IRS must refund any part of the estate tax amount that is disallowed. This includes any part of the disallowed amount previously collected by the IRS.

Protective claim for refund. If your right to a refund is contingent on future events and may not be determinable until after the time period for filing a claim for refund expires, you can file a protective claim for refund. A protective claim can be either a formal claim or an amended return for credit or refund. Protective claims are often based on current litigation or expected changes in the tax law, other legislation, or regulations. A protective claim preserves your right to claim a refund when the contingency is resolved. A protective claim does not have to state a particular dollar amount or demand an immediate refund. However, to be valid, a protective claim must:

- Be in writing and be signed,
- Include your name, address, social security number or individual taxpayer identification number, and other contact information,
- Identify and describe the contingencies affecting the claim,
- Clearly alert the IRS to the essential nature of the claim, and
- Identify the specific year(s) for which a refund is sought.

Generally, the IRS will delay action on the protective claim until the contingency is resolved. Once the contingency is resolved, the IRS may obtain additional information necessary to process the claim and then either allow or disallow the claim.

Mail your protective claim for refund to the address listed in the instructions for Form 1040X, under *Where To File*.

Exceptions

The limits on your claim for refund can be affected by the type of item that forms the basis of your claim.

Special refunds. If you file a claim for refund based on one of the items listed below, the limits discussed earlier

under *Time for Filing a Claim for Refund* may not apply. These special items are:

- A bad debt,
- A worthless security,
- A payment or accrual of foreign tax,
- A net operating loss carryback, and
- A carryback of certain tax credits.

The limits discussed earlier also may not apply if you have signed an agreement to extend the period of assessment of tax.



For information on special rules on filing claims for an individual affected by a terrorist attack, see Publication 3920.

Periods of financial disability. If you are an individual (not a corporation or other taxpaying entity), the period of limitations on credits and refunds can be suspended during periods when you cannot manage your financial affairs because of physical or mental impairment that is medically determinable and either:

- Has lasted or can be expected to last continuously for at least 12 months, or
- Can be expected to result in death.



The period for filing a claim for refund will not be suspended for any time that someone else, such as your spouse or guardian, was authorized to act for you in financial matters.

To claim financial disability, you generally must submit the following statements with your claim for credit or refund:

1. A written statement signed by a physician, qualified to make the determination, that sets forth:
 - a. The name and a description of your physical or mental impairment,
 - b. The physician's medical opinion that your physical or mental impairment prevented you from managing your financial affairs,
 - c. The physician's medical opinion that your physical or mental impairment was or can be expected to result in death, or that it has lasted (or can be expected to last) for a continuous period of not less than 12 months, and
 - d. To the best of the physician's knowledge, the specific time period during which you were prevented by such physical or mental impairment from managing your financial affairs, and
2. A written statement by the person signing the claim for credit or refund that no person, including your spouse, was authorized to act on your behalf in financial matters during the period described in paragraph (1)(d) of the physician's statement. Alternatively, if a

person was authorized to act on your behalf in financial matters during any part of the period described in that paragraph, the beginning and ending dates of the period of time the person was so authorized.



The period of limitations will not be suspended on any claim for refund that (without regard to this provision) was barred as of July 22, 1998.

Limit on Amount of Refund

If you file your claim within 3 years after filing your return, the credit or refund cannot be more than the part of the tax paid within the 3 years (plus the length of any extension of time granted for filing your return) before you filed the claim.

Example 1. You made estimated tax payments of \$1,000 and got an automatic extension of time from April 15, 2003, to August 15, 2003, to file your 2002 income tax return. When you filed your return on that date, you paid an additional \$200 tax. Three years later, on August 15, 2006, you file an amended return and claim a refund of \$700. Because you filed within 3 years after filing your return, you could get a refund of any tax paid after April 15, 2003.

Example 2. The situation is the same as in Example 1, except that you filed your return on October 31, 2003, 2 months after the extension period ended. You paid an additional \$200 on that date. Three years later, on October 27, 2006, you file an amended return and claim a refund of \$700. Although you filed your claim within 3 years from the date you filed your original return, the refund is limited to \$200. The estimated tax of \$1,000 was paid before the 3 years plus the 4-month extension period.

Claim filed after the 3-year period. If you file a claim after the 3-year period, but within 2 years from the time you paid the tax, the credit or refund cannot be more than the tax you paid within the 2 years immediately before you filed the claim.

Example. You filed your 2002 tax return on April 15, 2003. You paid \$500 in tax. On November 2, 2004, after an examination of your 2002 return, you had to pay \$200 in additional tax. On May 2, 2006, you file a claim for a refund of \$300. Your refund will be limited to the \$200 you paid during the 2 years immediately before you filed your claim.

Processing Claims for Refund

Claims are usually processed shortly after they are filed. Your claim may be denied, accepted as filed, or it may be examined. If a claim is examined, the procedures are almost the same as in the examination of a tax return.

However, if you are filing a claim for credit or refund based only on contested income tax or on estate tax or gift tax issues considered in previously examined returns and you do not want to appeal within the IRS, you should request in writing that the claim be immediately rejected. A

notice of claim disallowance will then be promptly sent to you. You have 2 years from the date of mailing of the notice of disallowance to file a refund suit in a United States District Court or in the United States Court of Federal Claims.

Explanation of Any Claim for Refund Disallowance

The IRS must explain to you the specific reasons why your claim for refund is disallowed or partially disallowed. Claims for refund are disallowed based on a preliminary review or on further examination. Some of the reasons your claim may be disallowed include the following:

- It was filed late.
- It was based solely on the unconstitutionality of the revenue acts.
- It was waived as part of a settlement.
- It covered a tax year or issues which were part of a closing agreement or an offer in compromise.
- It was related to a return closed by a final court order.

If your claim is disallowed for these reasons, or any other reason, the IRS must send you an explanation.

Reduced Refund

Your refund may be reduced by an additional tax liability. Also, your refund may be reduced by amounts you owe for past-due child support, debts you owe to another federal agency, or past-due legally enforceable state income tax obligations. You will be notified if this happens. For those reductions, you cannot use the appeal and refund procedures discussed in this publication. However, you may be able to take action against the other agency.

Offset of past-due state income tax obligations against overpayments. Federal tax overpayments can be used to offset past-due, legally enforceable state income tax obligations. For the offset procedure to apply, your federal income tax return must show an address in the state that requests the offset. In addition, the state must first:

- Notify you by certified mail with return receipt that the state plans to ask for an offset against your federal income tax overpayment,
- Give you at least 60 days to show that some or all of the state income tax is not past due or not legally enforceable,
- Consider any evidence from you in determining that income tax is past due and legally enforceable,
- Satisfy any other requirements to ensure that there is a valid past-due, legally enforceable state income tax obligation, and
- Show that all reasonable efforts to obtain payment have been made before requesting the offset.

Past-due, legally enforceable state income tax obligation. This is an obligation (debt):

- Established by a court decision or administrative hearing and no longer subject to judicial review, or
- That is assessed, uncollected, can no longer be redetermined, and is less than 10 years overdue.

Offset priorities. Overpayments are offset in the following order:

1. Federal income tax owed.
2. Past-due child support.
3. Past-due, legally enforceable debt owed to a federal agency.
4. Past-due, legally enforceable state income tax debt.
5. Future federal income tax liability.

Note. If more than one state agency requests an offset for separate debts, the offsets apply against your overpayment in the order in which the debts accrued. In addition, state income tax includes any local income tax administered by the chief tax administration agency of a state.

Note. The Tax Court cannot decide the validity or merits of the credits or offsets (for example, collection of delinquent child support or student loan payments) made that reduce or eliminate a refund to which you were otherwise entitled.

Injured spouse exception. When a joint return is filed and the refund is used to pay one spouse's past-due child support, spousal support, or a federal debt, the other spouse can be considered an injured spouse. An injured spouse can get a refund for his or her share of the overpayment that would otherwise be used to pay the past-due amount.

You are considered an injured spouse if:

1. You are not legally obligated to pay the past-due amount and
2. You meet any of the following conditions:
 - a. You made and reported tax payments (such as federal income tax withheld from wages or estimated tax payments).
 - b. You had earned income (such as wages, salaries, or self-employment income) and claimed the earned income credit or the additional child tax credit.
 - c. You claimed a refundable credit, such as the health coverage tax credit.

Note. If your residence was in a community property state at any time during the year, you can file Form 8379 even if only item (1) above applies.

If you are an injured spouse, you can obtain your portion of the joint refund by completing Form 8379. Follow the instructions on the form.

Relief from joint and several liability on a joint return. Generally, joint and several liability applies to all joint returns. This means that both you and your spouse (or former spouse) are liable for any tax shown on a joint return plus any understatement of tax that may become due later. This is true even if a divorce decree states that a former spouse will be responsible for any amounts due on previously filed joint returns.

In some cases, a spouse will be relieved of the tax, interest, and penalties on a joint tax return. Three types of relief are available.

- Innocent spouse relief.
- Separation of liability.
- Equitable relief.

Form 8857. Each kind of relief is different and has different requirements. You must file Form 8857, Request for Innocent Spouse Relief, to request relief. See the instructions for Form 8857 and Publication 971 for more information on these kinds of relief and who may qualify for them.

How To Get Tax Help

Go online, use a smart phone, call or walk in to an office near you. Whether it's help with a tax issue, preparing your tax return or picking up a free publication or form, get the help you need the way you want it.

Free help with your tax return. Free help in preparing your return is available nationwide from IRS-certified volunteers. The Volunteer Income Tax Assistance (VITA) program is designed to help low-to-moderate income, elderly, persons with disabilities, and limited English proficient taxpayers. The Tax Counseling for the Elderly (TCE) program is designed to assist taxpayers age 60 and older with their tax returns. Most VITA and TCE sites offer free electronic filing and all volunteers will let you know about credits and deductions you may be entitled to claim. Some VITA and TCE sites provide taxpayers the opportunity to prepare their return with the assistance of an IRS-certified volunteer. To find the nearest VITA or TCE site, visit IRS.gov or call 1-800-906-9887.

As part of the TCE program, AARP offers the Tax-Aide counseling program. To find the nearest AARP Tax-Aide site, visit AARP's website at www.aarp.org/money/taxaide or call 1-888-227-7669.

For more information on these programs, go to IRS.gov and enter "VITA" in the search box.



Internet. IRS.gov and IRS2Go are ready when you are — every day, every night, 24 hours a day, 7 days a week.

- Apply for an Employer Identification Number (EIN). Go to IRS.gov and enter [Apply for an EIN](#) in the search box.
- Request an Electronic Filing PIN by going to IRS.gov and entering [Electronic Filing PIN](#) in the search box.
- Check the status of your 2013 refund with [Where's My Refund?](#) Go to IRS.gov or the [IRS2Go](#) app, and click on [Where's My Refund?](#) You'll get a personalized refund date as soon as the IRS processes your tax return and approves your refund. If you *e-file*, your refund status is usually available within 24 hours after the IRS receives your tax return or 4 weeks after you've mailed a paper return.
- Check the status of your amended return. Go to IRS.gov and enter [Where's My Amended Return?](#) in the search box.
- Download forms, instructions, and publications, including some accessible versions.
- Order free transcripts of your tax returns or tax account using the [Order a Transcript](#) tool on IRS.gov or [IRS2Go](#). Tax return and tax account transcripts are generally available for the current year and past three years.
- Figure your income tax withholding with the [IRS Withholding Calculator](#) on IRS.gov. Use it if you've had too much or too little withheld, your personal situation has changed, you're starting a new job or you just want to see if you're having the right amount withheld.
- Determine if you might be subject to the Alternative Minimum Tax by using the [Alternative Minimum Tax Assistant](#) on IRS.gov.
- Locate the nearest Taxpayer Assistance Center using the [Office Locator](#) tool on IRS.gov or [IRS2Go](#). Stop by most business days for face-to-face tax help, no appointment necessary — just walk in. An employee can explain IRS letters, request adjustments to your tax account or help you set up a payment plan. Before you visit, check the [Office Locator](#) for the address, phone number, hours of operation and the services provided. If you have an ongoing tax account problem or a special need, such as a disability, you can request an appointment. Call the local number listed in the [Office Locator](#), or look in the phone book under [United States Government, Internal Revenue Service](#).
- Locate the nearest volunteer help site with the [VITA Locator Tool](#) on IRS.gov. Low-to-moderate income, elderly, persons with disabilities, and limited English proficient taxpayers can get free help with their tax return from the nationwide Volunteer Income Tax Assistance (VITA) program. The Tax Counseling for the Elderly (TCE) program helps taxpayers 60 and older with their tax returns. Most VITA and TCE sites offer free electronic filing and some provide IRS-certified volunteers who can help prepare your tax return. AARP offers the Tax-Aide counseling program as part of the TCE program. Visit AARP's website to find the nearest Tax-Aide location.
- Research your tax questions.
- Search publications and instructions by topic or keyword.

- Read the Internal Revenue Code, regulations, or other official guidance.
- Read Internal Revenue Bulletins.
- Sign up to receive local and national tax news by email.



Phone. You can call the IRS, or you can carry it in your pocket with the IRS2Go app on your smart phone or tablet.

- *Download the free IRS2Go mobile app* from the iTunes app store or from Google Play. Use it to watch the IRS YouTube channel, get IRS news as soon as it's released to the public, *order transcripts of your tax returns or tax account*, check your refund status, subscribe to filing season updates or daily tax tips, and follow the IRS Twitter news feed, @IRSnews, to get the latest federal tax news, including information about tax law changes and important IRS programs.
- *Call to locate the nearest volunteer help site*, 1-800-906-9887. Low-to-moderate income, elderly, persons with disabilities, and limited English proficient taxpayers can get free help with their tax return from the nationwide Volunteer Income Tax Assistance (VITA) program. The Tax Counseling for the Elderly (TCE) program helps taxpayers 60 and older with their tax returns. Most VITA and TCE sites offer free electronic filing. Some VITA and TCE sites provide IRS-certified volunteers who can help prepare your tax return. Through the TCE program, AARP offers the Tax-Aide counseling program; call 1-888-227-7669 to find the nearest Tax-Aide location.
- *Call to check the status of your 2013 refund*, 1-800-829-1954 or 1-800-829-4477. The automated *Where's My Refund?* information is available 24 hours a day, 7 days a week. If you *e-file*, your refund status is usually available within 24 hours after the IRS receives your tax return or 4 weeks after you've mailed a paper return. Before you call, have your 2013 tax return handy so you can provide your social security number, your filing status, and the exact whole dollar amount of your refund. *Where's My Refund?* can give you a personalized refund date as soon as the IRS processes your tax return and approves your refund. *Where's My Refund?* includes information for the most recent return filed in the current year and does not include information about amended returns.
- Call the Amended Return Hotline, 1-866-464-2050, to check the status of your amended return.
- *Call to order forms, instructions and publications*, 1-800-TAX-FORM (1-800-829-3676) to order current-year forms, instructions and publications, and prior-year forms and instructions (limited to 5 years). You should receive your order within 10 business days.
- *Call to order transcripts of your tax returns or tax account*, 1-800-908-9946. Follow the prompts to provide your Social Security Number or Individual Taxpayer

Identification Number, date of birth, street address and ZIP code.

- *Call for TeleTax topics*, 1-800-829-4477, to listen to pre-recorded messages covering various tax topics.
- *Call to ask tax questions*, 1-800-829-1040.
- *Call using TTY/TDD equipment*, 1-800-829-4059 to ask tax questions or order forms and publications. The TTY/TDD telephone number is for people who are deaf, hard of hearing, or have a speech disability. These individuals can also contact the IRS through relay services such as the Federal Relay Service available at www.gsa.gov/fedrelay.



Walk-in. You can find a selection of forms, publications and services — in-person, face-to-face.

- *Products.* You can walk in to some post offices, libraries, and IRS offices to pick up certain forms, instructions, and publications. Some IRS offices, libraries, and city and county government offices have a collection of products available to photocopy from reproducible proofs.
- *Services.* You can walk in to your local TAC (Taxpayer Assistance Center) most business days for personal, face-to-face tax help. An employee can explain IRS letters, request adjustments to your tax account, or help you set up a payment plan. If you need to resolve a tax problem, have questions about how the tax law applies to your individual tax return, or you are more comfortable talking with someone in person, visit your local TAC where you can talk with an IRS representative face-to-face. No appointment is necessary—just walk in. Before visiting, check www.irs.gov/localcontacts for hours of operation and services provided.



Mail. You can send your order for forms, instructions, and publications to the address below. You should receive a response within 10 business days after your request is received.

Internal Revenue Service
1201 N. Mitsubishi Motorway
Bloomington, IL 61705-6613

The Taxpayer Advocate Service Is Here to Help You. The Taxpayer Advocate Service (TAS) is your voice at the IRS. Our job is to ensure that every taxpayer is treated fairly and that you know and understand your rights.

What can TAS do for you? We can offer you free help with IRS problems that you can't resolve on your own. We know this process can be confusing, but *the worst thing you can do is nothing at all!* TAS can help if you can't resolve your tax problem and:

- Your problem is causing financial difficulties for you, your family, or your business.

- You face (or your business is facing) an immediate threat of adverse action.
- You've tried repeatedly to contact the IRS but no one has responded, or the IRS hasn't responded by the date promised.

If you qualify for our help, you'll be assigned to one advocate who'll be with you at every turn and will do everything possible to resolve your problem. Here's why we can help:

- TAS is an independent organization within the IRS. Our advocates know how to work with the IRS.
- Our services are free and tailored to meet your needs.
- We have offices in every state, the District of Columbia, and Puerto Rico.

How can you reach us? If you think TAS can help you, call your local advocate, whose number is in your local di-

rectory and at www.irs.gov/advocate, or call us toll-free at 1-877-777-4778.

How else does TAS help taxpayers? TAS also works to resolve large-scale, systemic problems that affect many taxpayers. If you know of one of these broad issues, please report it to us through our Systemic Advocacy Management System at www.irs.gov/sams.

Low Income Taxpayer Clinics. Low Income Taxpayer Clinics (LITCs) serve individuals whose income is below a certain level and need to resolve tax problems such as audits, appeals, and tax collection disputes. Some clinics can provide information about taxpayer rights and responsibilities in different languages for individuals who speak English as a second language. Visit www.TaxpayerAdvocate.irs.gov or see IRS Publication 4134, *Low Income Taxpayer Clinic List*.



A
Abatement of interest (See Interest, abatement)
Appeal rights [8](#), [9](#), [12](#)
 (See also Tax Court)
Assistance (See Tax help)
Authorization, third party [3](#)

B
Burden of proof [9](#)

C
Civil action (See Waivers, tax suits, civil action)
Claim for refund [13](#)
 Disallowance [16](#)
 Estates on installment method [14](#)
 Periods of financial disability [15](#)
Comments on publication [2](#)
Communications, privileged [3](#), [9](#)
Confidentiality [3](#), [9](#)

D
Disability (See Financial disability, periods of)
Disaster areas, abatement of interest [8](#)

E
Employment status, Tax Court review of [11](#)
Estates:
 Claim for refund [14](#)
Examination of returns [2](#)

F
Fast track mediation [4](#)
Financial disability, periods of:
 Claim for refund [15](#)
Form:
 8379 [16](#)
 8857 [17](#)
Free tax services [17](#)

H
Help (See Tax help)

I
Injured spouse [16](#)
Innocent spouse relief [11](#), [17](#)
Installment agreement [6](#)
Installment method:
 Estates, claim for refund by [14](#)
Interest:
 Abatement:
 Disaster areas [8](#)
 Error or delay by IRS [7](#)
 Terrorist attacks [8](#)
 Netting, overlapping underpayments and overpayments [6](#)
 Suspended [5](#)

J
Joint and several liability, relief from [11](#), [17](#)

L
Losses:
 Disaster area [13](#)
Low Income Taxpayer Clinics [19](#)

M
Mediation, fast track [4](#)
More information [2](#)

N
Notice of deficiency:
 Timely mailing [5](#)
Notices:
 Third party contacts [3](#)

O
Offer in compromise [8](#)
Overpayments:
 Offsets against state tax [16](#)

P
Penalties, suspended [5](#)
Practitioners, federally authorized:
 Confidential communications [3](#), [9](#)
Presidentially declared disaster [14](#)
Publications (See Tax help)

R
Refund [13](#), [15](#), [16](#)
 Reduced [16](#)
Refund deadline postponement [14](#)
Refund or credit before court decision [13](#)
Rights:
 Communications, privileged [3](#), [9](#)
 Requests to waive [9](#)

S
Suggestions for publication [2](#)

T
Tax Court [9](#), [12](#)
 Employment status, review of [11](#)
 Innocent spouse relief, review of request for [11](#)
 Refund or credit before decision [13](#)
Tax help [17](#)
Taxpayer Advocate [3](#)
Taxpayer Advocate Service [3](#)
Terrorist attacks, abatement of interest [8](#)
Third party authorization [3](#)
TTY/TDD information [17](#)

W
Waivers:
 Tax suits, civil action [9](#)

Z
Zero rate, overlapping periods of interest (See Interest, netting)