

ภาษีสรรพสามิต : วิเคราะห์แนวคิดและหลักการการจัดเก็บในประเทศไทย

จิตธาดา ชนะโสภณ

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต  
สาขาวิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

พ.ศ. 2545

ISBN 974-281-758-8

**EXCISE TAX : ANALYSIS OF THE CONCEPTS AND  
PRINCIPLES OF THE IMPOSITION IN THAILAND**

**JITDHADA DHANASOBHON**

**A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the requirements**

**For The Degree of Master of Laws Department of Law**

**Graduate School, Dhurakijpundit University**

**2002**

**ISBN 974-281-758-8**

## กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ได้สำเร็จลุล่วงด้วยดี โดยความกรุณาของ ดร. พล ชีรคุปต์ และ ผศ. ธิตพันธ์ เชื้อบุญชัย ที่ได้กรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาและอาจารย์ที่ปรึกษาร่วม โดยให้ข้อคิดเห็นและคำแนะนำต่างๆ ในการวิจัย อันเป็นประโยชน์อย่างยิ่งต่อการปรับปรุงแก้ไขให้สมบูรณ์ ผู้วิจัยขอขอบพระคุณไว้ ณ ที่นี้

ผู้วิจัยขอขอบพระคุณ ดร. ไพโรจน์ พาลุสุข รศ.ณัฐพงศ์ โปษะบุตร และ ดร.ชลธาร วิศรุตวงศ์ ที่รับเป็นประธานกรรมการและกรรมการ ในการสอบวิทยานิพนธ์ และให้ความอนุเคราะห์ช่วยแนะแนวทางและท้วงติงให้ข้อมูลที่ถูกต้องในการจัดทำวิทยานิพนธ์ทำให้สามารถสำเร็จลุล่วงไปด้วยดี

นอกจากนี้ขอขอบคุณผู้บังคับบัญชาและเพื่อนร่วมงานในกรมสรรพสามิต ที่ได้ให้กำลังใจและให้ความช่วยเหลือ เพื่อให้ อนุเคราะห์ข้อมูลจนสามารถสำเร็จเป็นวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ และที่สำคัญคือครอบครัวที่เป็นแรงใจให้กันตลอดมา

จิตธาดา ธนะโสภณ

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	๗
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	๘
กิตติกรรมประกาศ.....	๙
สารบัญตาราง.....	๑๑
<b>บทที่</b>	
<b>1. บทนำ</b>	
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย .....	3
1.3 สมมติฐานของการวิจัย.....	3
1.4 ขอบเขตของการวิจัย.....	4
1.5 วิธีดำเนินการวิจัย .....	4
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	4
<b>2. วิวัฒนาการ แนวคิด และหลักการของภาษีสรรพสามิต</b>	
2.1 วิวัฒนาการ และแนวคิด ของภาษีสรรพสามิต .....	5
2.1.1 ประวัติการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต.....	5
2.1.2 ความหมายภาษีสรรพสามิต.....	6
2.1.3 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต.....	9
2.1.4 แนวคิดของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต .....	11
2.2 หลักการของภาษีสรรพสามิต.....	13
2.2.1 หลักเกณฑ์ในการคัดเลือกสินค้าและบริการ.....	15
2.2.2 ฐานภาษี.....	22
2.2.3 อัตราภาษี .....	23
2.2.4 ภาระภาษี.....	27
2.2.5 ลักษณะภาษีสรรพสามิตที่ดี .....	29

## สารบัญ (ต่อ)

### 3. ภาษีสรรพสามิตในประเทศไทย

3.1 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และ พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527.....	35
3.1.1 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527.....	35
3.1.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี.....	36
3.1.1.2 ความรับผิดชอบในอันต้องเสียภาษี.....	40
3.1.1.3 ฐานภาษี.....	42
3.1.2 พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527.....	47
3.1.2.1 โครงสร้างของพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต.....	47
3.1.2.2 ประเภทสินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต.....	50
3.2 พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493.....	77
3.2.1 โครงสร้างพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493.....	77
3.2.2 ประเภทสินค้าที่ต้องเสียภาษี.....	83
3.3 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509.....	90
3.3.1 โครงสร้างของพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2486.....	90
3.3.2 ประเภทสินค้าที่ต้องเสียภาษี.....	95
3.4 พระราชบัญญัติไฟ้ พ.ศ. 2486.....	97
3.4.1 โครงสร้างตามพระราชบัญญัติไฟ้ พ.ศ. 2509 .....	98
3.4.2 ประเภทสินค้าที่ต้องเสียภาษี.....	99

### 4. ภาษีสรรพสามิตต่างประเทศ

4.1 ภาษีสรรพสามิตของประเทศสหรัฐอเมริกา.....	101
4.1.1 โครงสร้างการจัดเก็บภาษี.....	102
4.1.2 ประเภทของสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต.....	102
4.1.3 เปรียบเทียบกฎหมายภาษีสรรพสามิตของประเทศสหรัฐอเมริกา กับประเทศไทย.....	114
4.2 ภาษีสรรพสามิตของประเทศแคนาดา .....	119

## สารบัญ (ต่อ)

4.2.1	โครงสร้างการจัดเก็บภาษี.....	119
4.2.2	ประเภทสินค้าที่ต้องเสียภาษี.....	120
4.2.3	เปรียบเทียบภาษีสรรพสามิตของประเทศแคนาดากับประเทศไทย.....	128
4.3	ภาษีสรรพสามิตของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี.....	131
4.3.1	โครงสร้างการจัดเก็บภาษี.....	132
4.3.2	ประเภทสินค้าที่ต้องเสียภาษี.....	132
4.3.3	เปรียบเทียบกฎหมายภาษีสรรพสามิตของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี กับประเทศไทย.....	136
<b>5.</b>	<b>วิเคราะห์ภาษีสรรพสามิตของประเทศไทย</b>	
5.1	หลักการของภาษีสรรพสามิตและภาษีสรรพสามิตในประเทศไทย.....	141
5.2	ความเหมาะสมในการคัดเลือกประเภทสินค้าและบริการ ที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิต.....	148
5.2.1	เครื่องปรับอากาศ.....	150
5.2.2	รถยนต์.....	160
5.2.3	สนามกอล์ฟ.....	163
5.3	ปัญหาการคำนวณภาษีสรรพสามิต.....	166
5.3.1	ปัญหาการกำหนดมูลค่าเพื่อเป็นฐานในการคำนวณ ภาษีสรรพสามิต.....	167
5.3.2	ปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดอัตราภาษี.....	172
5.3.3	ปัญหาอัตราภาษีไม่สอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบัน.....	176
<b>6.</b>	<b>บทสรุป.....</b>	<b>178</b>
	บรรณานุกรม.....	183
	ประวัติผู้เขียน.....	189

## สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
1 อัตราภาษีสุรา.....	88
2 ภาษีรถยนต์ .....	103
3 ภาษียางรถยนต์.....	103
4 ภาษีสำหรับวัคซีน.....	104
5 อัตราภาษีสุราที่เก็บตามปริมาณต่อแกลลอน.....	107
6 อัตราภาษีสุราที่เก็บจากการประกอบการ.....	108
7 อัตราภาษีสำหรับยาสูบ.....	109

ชื่อวิทยานิพนธ์	ภาษีสรรพสามิต : วิเคราะห์แนวคิดและหลักการการจัดเก็บ ในประเทศไทย
ชื่อนักศึกษา	นางจิตธาดา ธนะโสภณ
อาจารย์ที่ปรึกษา	ดร. พล วีรคุปต์
อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม	ผศ. ธิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย
สาขาวิชา	นิติศาสตร์
ปีการศึกษา	2544

#### บทคัดย่อ

การวิจัยครั้งนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาแนวคิดและหลักการในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต เพื่อวิเคราะห์การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของไทยในปัจจุบันเกี่ยวกับประเภทสินค้าและบริการ และการคำนวณว่ามีความเหมาะสมสอดคล้องกับแนวคิดและหลักการนั้นหรือไม่ เพียงใด

จากการศึกษาพบว่า การกำหนดประเภทสินค้าและบริการเพื่อจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจะอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ 4 ประการ กล่าวคือ ลักษณะสินค้าหรือบริการนั้นจะต้อง 1. ควรควบคุมหรือจำกัดการบริโภคเพราะเป็นอันตรายต่อสุขภาพ 2. มีลักษณะฟุ่มเฟือย 3. เป็นสินค้าที่ได้รับประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐ 4. หลักเบ็ดเตล็ด เช่น ความต้องการรายได้หรือเพื่อควบคุมสิ่งแวดล้อม ซึ่งการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าและบริการทั้ง 17 ชนิดของไทย ส่วนใหญ่มีความสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ดังกล่าวมีเพียงสินค้าเครื่องปรับอากาศที่โดยลักษณะความจำเป็นในการใช้สอยจาก สินค้าที่เปลี่ยนไปตามสภาพแวดล้อม จากความเป็นสินค้าฟุ่มเฟือย แต่ปัจจุบันสิ่งแวดล้อมและการดำรงชีวิตเปลี่ยนไป เครื่องปรับอากาศจึงเป็นสิ่งจำเป็นในการที่จะดำรงชีวิตอย่างมีคุณภาพด้านความเป็นอยู่และการทำงานอย่างมีประสิทธิภาพ นอกจากนี้จากการศึกษายังพบปัญหาเกี่ยวกับการคำนวณภาษีในบางกรณี เช่น เรื่องราคาขายและความเหมาะสมของอัตราภาษี

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงขอเสนอว่าควรมีการพิจารณาแก้ไขกฎหมายเพื่อยกเลิกการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่ได้มีความสอดคล้องกับหลักเกณฑ์และขยายขอบเขตการจัดเก็บโดยเพิ่มประเภทสินค้าและบริการให้กว้างขวางขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องของสถานบริการประเภทอาบอบนวด ไนต์คลับ ดิสโก้เธค คาราโอเกะ และคาเฟ่ เพราะเป็นสถานบริการที่ควรได้รับการควบคุมการบริโภค นอกจากนี้ในส่วนของการคำนวณภาษีควรมีการกำหนดขอบเขตของราคาขายซึ่งใช้เป็นฐานภาษีให้ชัดเจนและควรปรับปรุงอัตราภาษีของสินค้าบางประเภท เพื่อให้สอดคล้องสถานการณ์ปัจจุบันและสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ของภาษีอากรที่ดียิ่งขึ้น



Thesis Title            Excise Tax : Analysis of the Concepts and Principles of the Imposition in  
   Thailand

Name                     Mrs.Jitdhada Dhanasobhon

Thesis Advisor         Dr. Paul Thirakhupt

Co- Thesis Advisor    Assistant Professor Tithiphan Chuerboonchai

Department            Law

Academic Year         2001

#### ABSTRACT

The objective of this research is to study concepts and principles of Excise Tax, in order to investigate whether the present system of Excise Tax Collection in Thailand is proper and in congruent with the rules and regulations or not.

The study reveals that the determination on categories of goods and services subjected to Excise Tax Collection falls under four rules, namely, 1. The consumption of the goods or services must be under government control because it is hazardous to health ; 2. The goods or services are sumptuous and luxurious ; 3. The goods or services enjoy direct or indirect privileges from the government enterprises ; and 4. The goods or services are under miscellaneous rules periodically set up by the government. Excise Tax Collection of Thailand on seventeen categories of goods and services are mostly in line with these four rules. Only the air conditioner which used to be considered a luxury has become a necessity for human beings in today's modern lifestyle and in an efficient work environment. Furthermore this study discloses some problems in Excise Tax calculation .

Therefore, the Excise Tax Collection on air conditioner should be cancelled, and the tax base should be expanded to cover entertainment places such as Massage Parlours, Discotheques, Karaoke and Thai – styled Café (or coffee shop) instead because they should be under control. The Besides, concerning Excise Tax calculation, the selling price which is the tax base should be clearly interpreted and the tax rate for some categories of goods should be modified.

## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภาษีอากรนับเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญ ในการที่รัฐบาลจะนำไปใช้จ่ายเพื่อพัฒนาประเทศ ทั้งในด้านเศรษฐกิจ และ สังคมรวมถึงความมั่นคงของประเทศด้วย การแบ่งประเภทภาษีอากรตามวิธีการผลัดภาระภาษี สามารถจำแนกออกได้เป็น 2 ประเภท<sup>1</sup> คือ

1. ภาษีทางตรง (Direct Taxes) เป็นภาษีที่ผู้มีเงินได้และทรัพย์สินจะต้องชำระ ภาษีให้กับรัฐโดยตรง ไม่สามารถผลัดภาระภาษีไปยังผู้อื่นได้ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีที่ดิน ภาษีมรดก

2. ภาษีทางอ้อม (Indirect Taxes) เป็นภาษีที่ผู้เสียภาษีมิได้จ่ายให้กับรัฐโดยตรง แต่ผู้เสียภาษีผลัดภาระภาษีไปในราคาสินค้าหรือบริการ และผู้ที่รับภาระภาษีคือผู้บริโภคที่ซื้อสินค้า หรือบริการนั้นๆ จะนำเงินไปใช้ในการซื้อสินค้าและบริการ และผู้ประกอบการหรือผู้ขายสินค้าและ บริการจะเป็นผู้รวบรวมภาษี ซึ่งอยู่ในรูปของราคาสินค้านำไปจ่ายให้กับรัฐอีกทอดหนึ่ง ภาระภาษี ประเภทนี้ผลัดภาระได้ง่ายกว่าภาษีทางตรง เช่น ภาษีการขายทั่วไป (General Sale Taxes) หรือ ภาษีมูลค่าเพิ่มของไทย ภาษีการขายเฉพาะอย่าง หรือภาษีสรรพสามิต

การจำแนกภาษีทางตรงและทางอ้อม เพื่อประโยชน์ในการที่จะสามารถเลือกใช้ภาษีแต่ละ ประเภทเป็นเครื่องมือในการดำเนินนโยบายของรัฐบาลได้สมความมุ่งหมาย

ในปัจจุบันภาษีสรรพสามิต (Excise tax) ถือเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐเป็นอันดับ สองรองจากภาษีสรรพากร<sup>2</sup> แต่โดยที่ภาษีสรรพสามิต มีลักษณะเป็นภาษีการขายเฉพาะอย่าง (Selective Sale Taxes) ที่เรียกเก็บจากสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่งซึ่งมีเหตุผลสมควรที่จะต้องรับภาระภาษี สูงกว่าปกติและอัตราภาษีจะแตกต่างกันไปแล้วแต่ความเหมาะสม สำหรับการขายสินค้าแต่ละชนิด ดังนั้น การเลือกเก็บจากสินค้าชนิดใดบ้างนั้นย่อมมีความสำคัญเพราะการเลือกสินค้าเพื่อจัดเก็บภาษี

<sup>1</sup>เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. พิมพ์ครั้งที่ 6 แก้วไข  
เพิ่มเติม. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2541, หน้า 116.

<sup>2</sup>กรมสรรพสามิต. รายงานผลการดำเนินการประจำปี 2544.

ในการที่ผู้บริโภคร้องแบกรับภาระดังกล่าว อาจสร้างกระแสการต่อต้านและเกิดความรู้สึกว่าไม่ได้รับความเป็นธรรมของบุคคลส่วนใหญ่ในประเทศ หากว่าสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่งที่กำหนดให้เป็นสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตต้นทุนตลอดจนราคาของสินค้านั้นจะสูงขึ้น ถ้าการกำหนดประเภทสินค้าไม่มีหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมจะทำให้ผู้บริโภคที่มีฐานะ รายได้ ความสามารถแตกต่างกัน กลับจะต้องรับภาระภาษีเท่ากันในการบริโภคสินค้าชนิดเดียวกันนั้น ยิ่งหากเป็นสินค้าที่จำเป็นต่อการดำรงชีวิตแล้ว ซึ่งจะเห็นได้ว่าก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำที่ผู้มีรายได้น้อยกว่า แต่ต้องรับภาระภาษีเท่ากับผู้ที่มียาได้สูงกว่าและมีโอกาสเลือกมากกว่า จนบางครั้งอาจส่งผลให้ต้องมีการปรับเปลี่ยนชนิด สินค้าที่ต้องการบริโภคเป็นสินค้าอื่นที่สามารถทดแทนกันได้ แม้จะได้ประโยชน์ไม่เต็มที่ตามความต้องการของผู้บริโภคที่มีการปรับเปลี่ยนพฤติกรรมกรบริโภค

ภาษีสรรพสามิตมีความสำคัญต่อระบบเศรษฐกิจ เพราะเมื่อสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตมีราคาสูงกว่าสินค้าชนิดที่ไม่ต้องเสียภาษี ทำให้ผู้บริโภคเลือกที่จะบริโภคสินค้าที่ไม่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต อันส่งผลกระทบต่อผู้ประกอบการจนอาจเป็นผลให้กิจการนั้นไม่สามารถดำรงอยู่ได้ซึ่งถือเป็นปัญหาสำคัญต่อระบบเศรษฐกิจ ทั้งยังมีผลต่อเนื่องไปถึงภาคแรงงานอาจตกอยู่ในสภาวะการว่างงานได้ ซึ่งอาจก่อให้เกิดความล้มเหลวต่อระบบตลาดทั้งระบบสำหรับสินค้าประเภทนั้น จากสาเหตุการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตซึ่งก็เป็นปัญหาจากการที่กำหนดประเภทสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตไม่ครอบคลุมและกว้างขวางเพียงพอ รวมถึงอาจไม่ได้คำนึงถึงหลักเกณฑ์ที่ถูกต้องเหมาะสมในขณะนั้นด้วย

ในส่วนของการคำนวณค่าภาษีสรรพสามิตก็เช่นเดียวกัน หากมีการกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าและบริการที่เหมาะสม ในอัตราที่เป็นธรรมจะช่วยในการส่งเสริมและพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมของประเทศได้ ตลอดจนต้องมีหลักที่ชัดเจนสำหรับการคำนวณ เพื่อที่จะได้ไม่ก่อให้เกิดความสับสนอันยากต่อการปฏิบัติและการทำความเข้าใจ ทั้งในส่วนของผู้เสียภาษีและผู้มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีเพื่อโครงสร้างดังกล่าวจะได้มีความสอดคล้องกับลักษณะภาษีอากรที่ดีด้วย ซึ่งในปัจจุบันที่มีปัญหาคือการคำนวณภาษีจากการใช้มูลค่าเป็นฐานในการคำนวณที่กำหนดให้ใช้ราคาขาย ณ โรงงาน ซึ่งยังไม่มีการให้นิยามความหมายที่แน่นอน อันเป็นปัญหาในทางปฏิบัติมากว่าจะใช้ราคาขาย ณ จุดใดเป็นฐานในการคำนวณ ต้องมีการพิจารณากันอย่างรอบคอบ ซึ่งปัญหาดังกล่าวนั้นนอกจากมีความไม่สอดคล้องกับหลักการของภาษีที่ดีแล้วยังเป็นผลที่เกี่ยวเนื่องมาจากชนิดสินค้าที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิตด้วยอีกทางหนึ่งเพราะชนิดสินค้าที่จะนำเข้าสู่ระบบภาษีสรรพสามิตมีความสำคัญมาก จึงจำเป็นต้องเลือกชนิดสินค้าที่เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมของประเทศ และสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ที่ได้มีการวางไว้ ทั้งนี้เพื่อให้เกิดผลในทางปฏิบัติได้จริงสมความ

มุ่งหมายการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้านั้นก็ต้องมีความชัดเจนด้วย ทั้งในด้านของฐานภาษี และอัตราภาษีตลอดจนการนิยามความหมายเพื่อความชัดเจนและง่ายต่อการทำความเข้าใจ เพื่อมิให้เกิดปัญหาการโต้แย้ง ก่อให้เกิดการยอมรับของทุกฝ่าย มีความเต็มใจในการปฏิบัติตาม ลดปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีและยังสร้างแรงจูงใจในการเสียภาษีด้วย

จะเห็นได้ว่าการกำหนดประเภทสินค้าเพื่อจัดเก็บภาษีสรรพสามิตนั้น มีผลกระทบต่อเนื่องเป็นลูกโซ่จากผู้ประกอบการไปจนถึงผู้บริโภค หากไม่มีการกำหนดชนิดสินค้าให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมแล้ว ยังมีผลกระทบต่อเนื่องถึงระบบเศรษฐกิจในระดับประเทศได้

ประเทศไทยได้กำหนดประเภทสินค้าและบริการที่ต้องจัดเก็บภาษีสรรพสามิตไว้ 17 ชนิด จึงควรพิจารณาทบทวนว่าสินค้าภายใต้ภาษีสรรพสามิตที่กำหนดไว้ในหลายประเภทนั้น เป็นสินค้าที่กำหนดขึ้นสอดคล้องกับหลักการและหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ตลอดจนมีความเหมาะสมแล้วหรือไม่เพียงใด รวมทั้งประเภทสินค้าใดที่ยังไม่มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต และควรนำมาเข้าระบบภาษีสรรพสามิตหรือไม่ และศึกษาถึงจุดมุ่งหมายที่ได้นำสินค้านั้นๆ มาเข้าระบบ

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. มุ่งศึกษาถึงความเป็นมา หลักการและแนวคิด ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต
2. ศึกษาถึงเหตุผล ความจำเป็นในการกำหนดลักษณะของสินค้าและบริการที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิตในปัจจุบัน
3. วิเคราะห์ถึงความสัมพันธ์ของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตที่เป็นอยู่กับหลักการทางทฤษฎีเพื่อเปรียบเทียบความแตกต่างตลอดจนปัญหาและสาเหตุ
4. เพื่อเสนอแนะแนวทางการพัฒนาแก้ไขและปรับปรุงกฎหมาย

## 1.3 สมมติฐานของการวิจัย

การกำหนดประเภทสินค้าและบริการ เพื่อจัดเก็บภาษีสรรพสามิตบางประเภทไม่สอดคล้องกับแนวคิดและหลักการการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต และหลักการคำนวณภาษีสรรพสามิตในบางกรณี ยังไม่เป็นไปตามหลักการของภาษีอากรที่ดี

#### 1.4 ขอบเขตการวิจัย

มุ่งศึกษาแนวคิดและหลักการตลอดจนที่มาของการนำภาษีสรรพสามิตมาใช้โดยจะศึกษาในรายละเอียดของประเภทสินค้าและบริการที่อยู่ภายใต้กฎหมายภาษีสรรพสามิตในปัจจุบัน ความเหมาะสมของการกำหนดอัตราภาษีและการใช้ฐานภาษีในการคำนวณ เพื่อจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าและบริการนั้นว่ามีความเป็นธรรมและสอดคล้องกับหลักการของทางทฤษฎีภาษีสรรพสามิตเพียงใด รวมทั้งจะได้นำข้อมูลของต่างประเทศมาทำการศึกษาเปรียบเทียบกับของไทยด้วย

#### 1.5 วิธีดำเนินการวิจัย

ดำเนินการวิจัยโดยการค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลแบบการวิจัยเอกสาร (Document Resurch) โดยศึกษาเอกสาร ตำราทางวิชาการ บทความต่าง ๆ ด้วยทฤษฎีและวิทยานิพนธ์ที่เกี่ยวข้องเพื่อนำมาจัดรวบรวมข้อมูลให้เป็นระบบเพื่อใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลดังกล่าว

#### 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการวิจัย

1. ทำให้ทราบแนวคิดและวัตถุประสงค์ตลอดจนหลักการในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต
2. ทราบแนวทางที่ปฏิบัติในปัจจุบันสอดคล้องกับหลักการและแนวคิดหรือไม่ อย่างไร และนำไปสู่ข้อเสนอในการพัฒนาการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ในด้านตัวสินค้าและบริการ อัตราภาษี และฐานภาษี
3. ทราบหลักเกณฑ์การกำหนดประเภทสินค้าที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีสรรพสามิต อันก่อให้เกิดการพัฒนาในการจัดเก็บประเภทสินค้าให้สอดคล้องกับสภาพการณ์ปัจจุบันมากยิ่งขึ้น
4. ทราบปัญหาและข้อบกพร่องที่เป็นอุปสรรคของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในแต่ละประเภทสินค้า
5. เป็นประโยชน์เชิงวิชาการในการรวบรวมเพื่อเป็นบทบัญญัติพื้นฐาน สามารถนำไปเป็นข้อมูลเพื่อการศึกษาค้นคว้าต่อไป

DRU

## บทที่ 2

### วิวัฒนาการ แนวคิด และหลักการของภาษีสรรพสามิต

การที่ภาษีสรรพสามิตได้มีการพัฒนามาจนปัจจุบัน ทั้งที่มีภาษีที่เก็บจากสินค้าในลักษณะเดียวกัน คือ ภาษีการขายครอบคลุมอยู่แล้ว เป็นเหตุผลสำคัญที่ทำให้เราควรที่จะศึกษาเกี่ยวกับแนวคิดและหลักการของภาษีสรรพสามิต ซึ่งมีความสำคัญต่อความคงอยู่ของภาษีสรรพสามิต อันก่อให้เกิดการยอมรับและนำไปใช้ในหลายประเทศทั่วโลก โดยในบทนี้จะได้กล่าวถึงวิวัฒนาการและแนวความคิดของภาษีสรรพสามิต (2.1) และหลักการของภาษีสรรพสามิต (2.2)

#### 2.1 วิวัฒนาการ และแนวคิดของภาษีสรรพสามิต

ความเป็นมาของภาษีสรรพสามิตทำให้เราได้ทราบถึงวิธีการ รูปแบบในการคิดและวิวัฒนาการ ตลอดจนการพัฒนาแนวความคิดว่ามีการเริ่มต้นอย่างไร และได้มีการปรับเปลี่ยนเพราะเหตุหรือปัจจัยอะไร และการปรับแก้ดังกล่าวนี้มีผลกระทบต่อพฤติกรรมการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตอย่างไรหรือไม่ โดยในหัวข้อนี้จะได้ศึกษาในรายละเอียดเกี่ยวกับประวัติการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ความหมายของภาษีสรรพสามิต วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บ และแนวคิดในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ซึ่งเป็นการทำความเข้าใจเบื้องต้นทำให้ทราบพื้นฐานของภาษีสรรพสามิตได้ชัดเจนยิ่งขึ้น

##### 2.1.1. ประวัติการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

ภาษีสรรพสามิตมีการริเริ่มและมีการพัฒนาอย่างมากในฮอลแลนด์ และแพร่หลายไปในประเทศอังกฤษและประเทศอื่นๆ ในศตวรรษที่ 16 และ 17 สำหรับประเทศที่กำลังพัฒนามีการนำภาษีสรรพสามิตมาใช้เพราะได้รับอิทธิพลจากกลุ่มล่าอาณานิคมหรือระบบเมืองขึ้น<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup>John F. Due. **Excise Taxes**. The World Bank Policy Research Department Public Economics Division, 1994, p. 2.

สมัยก่อนการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตมีความสำคัญน้อยมาก เพราะรายจ่ายของรัฐมีน้อย ประกอบกับมีรายได้ทางอื่นที่นำมาใช้จ่ายได้อย่างเพียงพอ เช่น ได้จากของขวัญ ค่าปฏิกรรมสงคราม และได้จากทรัพย์สินอื่น ๆ การเก็บภาษีสรรพสามิตจะเก็บเป็นสิ่งที่ของ ข้าทาส สัตว์เลี้ยง และการประกอบธุรกิจบางอย่าง โดยการจัดเก็บนั้นมีความแตกต่างกับปัจจุบัน คือ จะเก็บเอาจากผู้มีทรัพย์สินไว้ในครอบครองเพื่อใช้บริโภคภายในครอบครัวเป็นส่วนใหญ่ และเก็บจากผู้ขายและผู้ผลิตทรัพย์สินขายเป็นส่วนใหญ่ แต่ในปัจจุบันนี้ ภาษีสรรพสามิตส่วนใหญ่เก็บจากโรงอุตสาหกรรมที่ผลิตสินค้าไว้เพื่อขายและการขายสินค้าบางอย่าง ต่อมาในราวศตวรรษที่ 18 ความสำคัญของภาษีสรรพสามิตเด่นชัดขึ้นมาเพราะรายจ่ายสาธารณะของรัฐได้เพิ่มขึ้น จึงได้มีการขยายฐานการจัดเก็บจากทรัพย์สินและธุรกิจอื่น ๆ เพิ่มขึ้น ประกอบกับมีการขยายตัวทางอุตสาหกรรมมาก ความเจริญก้าวหน้าทางอุตสาหกรรมทำให้การผลิตสินค้าออกจำหน่ายได้มีการทำกันอย่างมากมายและรวดเร็ว ระบบภาษีสรรพสามิตจึงเป็นที่นิยมจัดเก็บกันทั่วไป โดยได้เปลี่ยนวิธีการเก็บภาษีจากผู้บริโภคโดยตรงมาเก็บจากการอุตสาหกรรมเพื่อความสะดวกในการเก็บภาษียิ่งขึ้น ดังนั้นในศตวรรษที่ 19 - 20 ภาษีสรรพสามิตจึงมีความจำเป็นและสำคัญอย่างยิ่งในระบบการภาษีอากรของประเทศ<sup>2</sup>

### 2.1.2. ความหมายภาษีสรรพสามิต

คำว่า “สรรพสามิต” ตรงกับคำในภาษาอังกฤษว่า Excise และตามพจนานุกรมไทย ภาษีสรรพสามิต ความหมายว่า อากรที่เก็บจากสิ่งประดิษฐ์และผลิตขึ้นในประเทศ<sup>3</sup>

ความหมายของคำว่า “ภาษีสรรพสามิต” มีผู้ให้คำนิยามไว้หลากหลาย ดังนี้

ภาษีสรรพสามิต คือ ภาษีที่เรียกเก็บจากการผลิต จากตลาด หรือการบริโภค เช่น เก็บจากสินค้าและโภคภัณฑ์ภายในประเทศ ในขณะที่ภาษีศุลกากรจัดเก็บจากสินค้านำเข้าและบางครั้งก็เก็บจากสินค้าส่งออก ในประเทศสหรัฐอเมริกานิยมเรียกกันว่า ภาษีการขาย (Sale Taxes) แต่ไม่รวมถึงภาษีการขายทั่วไป หรือการขายโดยได้รับสิทธิพิเศษ แต่อาจรวมถึงภาษีการซื้อ (Purchase Taxes) หรือการใช้สินค้า (Use of Commodities) และบริการต่าง ๆ ด้วย<sup>4</sup>

<sup>2</sup> ฆนุดย์ ศรีปราบ. สรรพสามิต. พระนคร : ห้างหุ้นส่วน 99 เอเชียนซี 2503, หน้า 7-9.

<sup>3</sup> เชียรชัย เอี่ยมวรเมธ. พจนานุกรมไทย ฉบับใหม่. กรุงเทพมหานคร : อักษรพิมพ์, 2544. หน้า 1123.

<sup>4</sup> Alfred G. Buchler. **Public Finance**. 3<sup>rd</sup> ed. Pennsylvania : McGraw Hill Book company, Inc, 1948, P. 410. อ้างถึงในฐาปณี มหาวรศิลป์. "ภาษีสรรพสามิต : เครื่องมือนโยบายเพื่อแก้ปัญหาหนี้สาธารณะ". ภาคนิพนธ์รัฐศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2543, หน้า 27.



ภาษีสรรพสามิตประกอบด้วย<sup>5</sup> ภาษีที่เก็บจากน้ำมัน รถยนต์ สุรา ยาสูบ และเบ็ดเตล็ดอื่น ๆ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา เก็บภาษีจากน้ำมันใส่ผม เสื้อขนสัตว์ เครื่องหนัง ยางนอก ยางใน เป็นต้น และแยกภาษีของสหรัฐอเมริกาไว้ 3 กลุ่ม คือ

1. รายได้เก็บจากค่าใบอนุญาต ค่าธรรมเนียม เช่น เก็บภาษีจากค่าคุมทรัพย์สิน การเข้าชมการแข่งขันกีฬา ส่วนค่าธรรมเนียมเก็บจากค่าธรรมเนียมตั้งสมาคม ค่าธรรมเนียมสมัครเข้าเป็นสมาชิกสมาคม เป็นต้น

2. ภาษีที่เรียกเก็บจากการประกอบอุตสาหกรรมต่าง ๆ เช่น การประกอบอุตสาหกรรมเครื่องยนต์และอุปกรณ์กล้องถ่ายรูป น้ำมันรถยนต์ เครื่องไฟฟ้า หลอดไฟฟ้า

3. ภาษีเก็บจากผู้ขายปลีก (Retailers excise) เก็บจากการขายยาสูบ เครื่องสำอาง ไฟ และน้ำตาล เป็นต้น

ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีการขายที่เรียกเก็บจากสินค้าและบริการเฉพาะอย่าง (Selective Sales Tax) ทั้งที่ผลิตภายในประเทศและนำเข้า ด้วยเหตุผลต่าง ๆ กัน การที่ภาษีสรรพสามิตเลือกเก็บจากสินค้าเฉพาะอย่างนี้ ฐานของภาษีสรรพสามิตจึงแคบอยู่ในวงจำกัดกับสินค้าไม่กี่ชนิด ดังนั้นในบางครั้งจึงเรียกภาษีสรรพสามิตว่า เป็นภาษีการขายทั่วไปชนิดฐานแคบ (Narrow base Sales Tax) ซึ่งผิดกับภาษีการขายทั่วไป (General Sales Tax) ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) และภาษีการขายทุกทอด (Turnover Tax) ที่จัดเก็บจากสินค้ามากมายหรือจัดเก็บจากสินค้าเกือบทุกประเภทโดยมิได้มีเหตุผลพิเศษในการจัดเก็บแต่อย่างใด<sup>6</sup>

ภาษีสรรพสามิต คือ ภาษีประเภทการขายเฉพาะอย่าง ต่างกับภาษีการขายทั่วไปในข้อสำคัญที่ว่า การขายเฉพาะอย่าง เรียกเก็บแต่เฉพาะจากการขายสินค้าหรือบริการบางประเภท ส่วนภาษีการขายทั่วไป เรียกเก็บจากสินค้าทุกชนิด แต่ทั้งนี้มิใช่ว่าทุกประเทศในโลกจะจัดจำแนกประเภทภาษีการขายเฉพาะอย่างไว้อย่างเดียวกัน การเลือกประเภทสินค้าก็มีหลักเกณฑ์แตกต่างกันไปแล้วแต่แต่ละประเทศ และส่วนมากจะเห็นได้ว่าภาษีการขายเฉพาะอย่างเรียกเก็บจากผู้ผลิตแทนที่จะเก็บจากผู้ขายสินค้านรายย่อย (Retailers) อย่างภาษีการขายทั่วไป (Sales Tax) เพื่อให้การเก็บเป็นไปโดยสะดวก รวดกุมยิ่งขึ้น จึงทำให้ภาษีการขายเฉพาะอย่างมีลักษณะคล้าย ๆ ภาษีการผลิต (Production Tax) มากกว่าจะเป็นภาษีที่เกิดจากการขาย<sup>7</sup> ภาษีการขายเฉพาะอย่างควรมีลักษณะ ดังนี้

<sup>5</sup>William Withers. **Public Finance**. American Book Company, 1948, pp.189, 192. อ้างถึงในฐาปนิน ทวารศิลป์. "ภาษีสรรพสามิต : เครื่องมือนโยบายเพื่อแก้ปัญหาความเหลื่อมล้ำ". หน้า 27.

<sup>6</sup>Bernard P. Herber. **Modern Public Finance**. Illinois : Richard D. Irwing Inc, 1979, pp. 230-231. อ้างถึงในเรื่องเดียวกัน. หน้า 28.

<sup>7</sup>อรรถ ธรรมโน. **การคลัง**. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์กรมสรรพสามิต, 2513, หน้า 55.

1. เป็นการเรียกเก็บจากสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่ง ที่มีเหตุผลสมควรที่จะต้องรับภาระภาษีสูงกว่าปกติ

2. อัตราภาษีจะแตกต่างกันไปแล้ว แต่ความเหมาะสมของสินค้าแต่ละชนิด<sup>8</sup>

ภาษีการค้าที่เก็บจากสินค้าและบริการที่ใช้เพื่อการบริโภคนั้น อาจจะถูกเก็บจากสินค้าหรือบริการชนิดหนึ่งชนิดใดเป็นการเฉพาะเจาะจงก็ได้ การจัดเก็บลักษณะนี้เป็นแบบภาษีสรรพสามิตหรือบางครั้งเรียกว่า Selective Sales tax หรือ Excise Tax สำหรับวิธีการจัดเก็บภาษีอาจจะเลือกใช้ในช่วงตอนใดช่วงตอนหนึ่งก็ได้<sup>9</sup>

ภาษีสรรพสามิตหรือ ภาษีการขายเฉพาะอย่าง เป็นภาษีสินค้า (commodity tax) ที่เก็บจากสินค้าบางประเภทที่ซื้อขายกันในประเทศ สินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตก็มีไฟ ยานต์ ไม้ขีดไฟ และเครื่องขีดไฟ ซีเมนต์ เครื่องดื่มอัดลม เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์เจือปน บุหรี่ และยาสูบ น้ำมัน และผลิตภัณฑ์น้ำมัน<sup>10</sup>

ภาษีสรรพสามิต คือ ภาษีการขายที่เก็บจากการขายสินค้าบางประเภท เช่น สุรา ยาสูบ น้ำมัน ยานต์ เป็นต้น ดังนั้น บางทีจึงเรียกภาษีสรรพสามิตว่าภาษีการขายเฉพาะ (specific sales tax)<sup>11</sup>

ภาษีสรรพสามิต คือ ภาษีที่เรียกเก็บจากสิ่งของที่ผลิตในประเทศซึ่งอาจเรียกเก็บจากของที่เป็นวัตถุดิบในระหว่างที่ทำการหัตถกรรมยังไม่แล้วเสร็จหรืออาจจะเรียกเก็บจากของสำเร็จรูปก็ได้ ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีทางอ้อมที่เรียกเก็บจากสินค้าเพียงบางประเภทเท่านั้นมิได้จัดเก็บจากสินค้าทั่วไปดังเช่นภาษีการค้า จึงจำแนกเป็นภาษีเฉพาะอย่าง<sup>12</sup>

ภาษีสรรพสามิตมีลักษณะเป็นภาษีการขายเฉพาะ ที่เรียกเก็บจากสินค้าประเภทใดประเภทหนึ่ง ซึ่งเหตุผลสมควรที่จะต้องรับภาระภาษีสูงกว่าปกติ โดยจัดอยู่ในประเภทภาษีทางอ้อม ผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระภาษีที่ตนเสียไปให้กับผู้บริโภคได้ตลอดเวลา<sup>13</sup>

<sup>8</sup>อรุณ ธรรมโน. ความรู้ทั่วไปทางการคลัง. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์พีช, 2518, หน้า 238.

<sup>9</sup>เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. พิมพ์ครั้งที่ 6 แก้ไขเพิ่มเติม. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2541, หน้า 225.

<sup>10</sup>ไกรยุทธ์ ธีรตยาคินันท์. หลักการวิเคราะห์ภาษี ฉบับพิสดาร. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ไทยวัฒนาพานิช, 2525, หน้า 161.

<sup>11</sup>สมชัย ฤชุพันธ์. ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร, เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินธุรกิจและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง. นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2538, หน้า 16.

<sup>12</sup>รังสรรค์ ธนะพรพันธ์. ภาษีอากรในประวัติศาสตร์เศรษฐกิจไทย. กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2538, หน้า 174.

<sup>13</sup>สาธิต รังคสิริ. ภาษีสรรพสามิตและอากรศุลกากร, เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินธุรกิจและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง. นนทบุรี : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2538, หน้า 268.

ภาษีสรรพสามิตมีลักษณะเป็นภาษีการขายเฉพาะ ที่เรียกเก็บจากสินค้าที่ผลิตขึ้นภายในประเทศและต่างประเทศ รวมทั้งเรียกเก็บจากการซื้อขายสินค้าและบริการบางชนิด ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีบริโภคประเภทหนึ่งซึ่งเก็บจากการบริโภคสินค้าและบริการ อาจเก็บจากวัตถุดิบหรือสินค้าที่อยู่ในระหว่างดำเนินการผลิตหรือสินค้าสำเร็จรูป รวมตลอดถึงค่าธรรมเนียมใบอนุญาตต่าง ๆ ด้วย<sup>14</sup>

จากความหมายคำว่า "ภาษีสรรพสามิต" ที่มีหลากหลายดังกล่าวข้างต้น อาจสรุปได้ว่าภาษีสรรพสามิต (excise tax) เป็นภาษีทางอ้อม (indirect tax) ชนิดหนึ่งหรือภาษีการขายเฉพาะ (specific sales tax) ซึ่งหมายถึง เงินรายได้ ทรัพย์สิน บริการ หรือที่เรียกชื่อ อย่างอื่นที่รัฐบาลหรือกรมสรรพสามิตจัดเก็บจากสินค้าเฉพาะอย่างทั้งจากภายในประเทศและจากการนำเข้ารวมทั้งบริการบางประเภท ทั้งนี้โดยมีเหตุผลสมควรที่สินค้าและบริการดังกล่าวจะต้องรับภาระภาษีสูงกว่าปกติ นอกจากนี้ยังเป็นภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บทอดเดียว (single stage tax) โดยจัดเก็บจากผู้เสียภาษีซึ่งครอบคลุมถึง ผู้ประกอบอุตสาหกรรม ผู้นำเข้าสินค้าและผู้ประกอบกิจการสถานบริการ ตามแหล่งผลิต สถานที่ผลิตหรือบริการ เพื่อนำไปใช้ให้เป็นประโยชน์ต่อสังคมโดยรวม ในส่วนของผู้เสียภาษีอาจผลักภาระภาษีที่ตนเสียไปให้กับผู้บริโภคได้<sup>15</sup>

### 2.1.3. วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้าหรือโภคภัณฑ์ (Commodities) โดยมีวัตถุประสงค์หลักของการจัดเก็บ 2 ประการ ดังนี้

1. เพื่อเป็นรายได้ของรัฐ ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีที่จัดเก็บง่าย เนื่องจากจัดเก็บจากผู้ผลิตและผู้นำเข้าซึ่งเป็นการควบคุมการจัดเก็บจากต้นทาง ผู้ประกอบการมีน้อยรายและปริมาณสินค้าที่เสียภาษีส่วนใหญ่สามารถนับจำนวนได้ ด้วยเหตุผลพิเศษโดยจัดเก็บจากสินค้าที่สำคัญๆ เพียงบางประเภท จึงทำให้เป็นแหล่งรายได้สำคัญของรัฐเพราะสามารถขยายฐานภาษีและอัตราภาษีได้ง่ายเมื่อมีเหตุผลจำเป็น<sup>16</sup> อีกทั้งได้เป็นที่รับรองนานาประเทศทั่วไปว่าภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีอันสำคัญที่ก่อรายได้ให้แก่ประเทศสำหรับการใช้จ่ายในภาระของรัฐมาเป็นระยะเวลาช้านานและเป็นเงิน

<sup>14</sup>สมคิด บางโม. ภาษีอากรธุรกิจ. ฉบับพิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร : บริษัทวิทยพัฒน์ จำกัด, 2524, หน้า 240.

<sup>15</sup>วิรัช วิรัชนิการวรรณ. นิยามศัพท์และลักษณะสำคัญของกฎหมายภาษีสรรพสามิต, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต. นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช, 2541, หน้า 90.

<sup>16</sup>ฐาปณี ทินทรชัช. แนวคิด หลักการ และความสำคัญของภาษีสรรพสามิต, เอกสารการสอนชุดวิชาการบริหารงานสรรพสามิต. นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช, 2541, หน้า 49.

2. เพื่อการควบคุมการบริโภค ในกรณีนี้มีลักษณะเป็นเครื่องมือของรัฐในการที่จะควบคุมพฤติกรรมบริโภคของประชาชน ตลอดจนควบคุมการดำเนินธุรกิจได้ด้วย ภาษีสรรพสามิตเป็นเครื่องมืออันหนึ่งในการลดปริมาณการบริโภคสินค้าและบริการบางชนิด ที่อาจเป็นผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดีของผู้บริโภค และก่อให้เกิดต้นทุนทางสังคม เช่น สุรา ยาสูบ ไฟฟ้า สนามม้า สินค้าเหล่านี้มีผลทำให้รัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายในการรักษาผู้เสพสุราและยาสูบ โดยการผลิตแพทย์และสถานพยาบาลเพิ่มขึ้น นอกจากนี้ยังทำให้เกิดปัญหาในครอบครัว ตลอดจนก่อให้เกิดอุบัติเหตุและอาชญากรรมเพิ่มขึ้นได้อีกด้วย<sup>17</sup> การใช้ภาษีสรรพสามิตเป็นเครื่องมือในการจำกัดการกระทำของบุคคลในสังคมหรือส่งเสริมการเศรษฐกิจ เพื่อให้บรรลุผลสมความมุ่งหมายของรัฐนั้นหากมาพิจารณาในด้านหน้าที่ของรัฐแล้ว กรณีนี้ย่อมชอบธรรมที่รัฐจะทำได้ในการออกกฎหมายภาษีเพื่อป้องกันและส่งเสริมกิจการต่าง ๆ ซึ่งมีวิธีการต่าง ๆ กัน ตามแนวนโยบายของรัฐ

---

<sup>17</sup> ชนุตม์ ศรีปราบ. สรรพสามิต. หน้า 18,21.

<sup>18</sup> ฐาปนี ทินทรชัย. แนวคิด หลักการ และความสำคัญของภาษีสรรพสามิต, เอกสารการสอนชุดวิชาการบริหารงานสรรพสามิต. หน้า 49.

#### 2.1.4 แนวคิดของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

ภาษีสรรพสามิต มีรูปแบบที่แตกต่างจากภาษีอื่นๆตามแนวความคิดของพวกกลุ่มบริติช จัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากการผลิตไม่ใช่การขายเก็บจากสินค้าไม่ใช่การบริการในอัตราตามสภาพ

---

<sup>19</sup>จตุตม์ ศรีปราบ. สรรพสามิต. หน้า 22-23.

ภาษีสรรพสามิตตรงกับภาษาอังกฤษคือ “EXCISE” อันที่จริงคำว่า “EXCISE” มีความหมายค่อนข้างกว้างแตกต่างกันไปตามแนวคิดในการจัดเก็บภาษีแต่ละประเทศและการเปลี่ยนแปลงของระยะเวลา โดยทั่วไปแล้ว “EXCISE” จะเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากการผลิตสินค้าภายในประเทศ ซึ่งหน้าที่ในการเสียภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อนำสินค้าออกจากโรงงานผลิต โดยจัดเก็บภาษีในอัตราตามปริมาณ การควบคุมการจัดเก็บภาษีจะใช้วิธีให้เจ้าหน้าที่ควบคุม (Physical control) แทนที่จะใช้วิธีการทางบัญชี (Account control) ซึ่งหลักการจัดเก็บภาษีดังกล่าวจะใช้กันทั่วไปสำหรับประเทศในเครือจักรภพอังกฤษ (British Commonwealth Countries) สำหรับประเทศอื่น ๆ ที่มีได้อยู่ในเครือจักรภพอังกฤษนั้นแนวคิดเกี่ยวกับ “EXCISE” จะมีความหมายกว้างครอบคลุมถึงทั้งสินค้าที่ผลิตในประเทศและสินค้านำเข้า ลักษณะการจัดเก็บภาษีจะมุ่งถึงการขายแทนที่จะเป็นการผลิต โดยจะเก็บภาษีในระดับการขายส่ง (Wholesale level) หรือการขายปลีก (Retail level) และใช้อัตราภาษีตามมูลค่า (Ad valorem rates) ตลอดจนเก็บภาษีจากบริการบางประเภทด้วย แทนที่จะจำกัดเฉพาะจากสินค้าเพียงอย่างเดียว และใช้วิธีการควบคุมทางบัญชี ลักษณะทั่วไปที่เหมือนกันของ “EXCISE” ใน 2 กลุ่มประเทศนี้คือ เป็นการจัดเก็บภาษีจากสินค้าเฉพาะอย่างหรือกลุ่มของสินค้าเฉพาะอย่าง ภาษีสรรพสามิตซึ่งจัดเก็บจากสินค้านั้นได้ใช้กันมาเป็นเวลายาวนาน ตั้งแต่โบราณกาลในประเทศกำลังพัฒนา (Developing countries) ส่วนใหญ่แล้วจะเกิดขึ้นจากการลดลงของภาษีศุลกากรเนื่องจากการผลิตสินค้าซึ่งแต่เดิมเป็นแหล่งรายได้อันสำคัญของภาษีศุลกากรในประเทศมากขึ้นแทนที่จะนำเข้ามาจากต่างประเทศสุราและยาสูบเป็นตัวอย่างสำหรับสินค้าที่เดิมเป็นแหล่งรายได้สำคัญของภาษีศุลกากรในช่วงแรก ๆ และต่อมาได้ลดลงเนื่องจากการผลิตในประเทศเพิ่มมากขึ้น จึงต้องใช้ภาษีสรรพสามิตเข้าไปทดแทนภาษีศุลกากรที่ลดลงดังกล่าว เมื่อการผลิตในประเทศสำหรับสินค้าอื่น ๆ เพิ่มมากขึ้นภาษีสรรพสามิตก็ต้องนำไปใช้ทดแทนภาษีศุลกากรสำหรับสินค้านั้นต่อเนื่องกันไป จนกระทั่งมีการขยายภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าเพิ่มมากขึ้นเรื่อย ๆ <sup>21</sup>

<sup>20</sup>วันเพ็ญ. “ความรู้เรื่องภาษีสรรพสามิต.” สามิตสาร. 52,5. กันยายน – ตุลาคม 2539, หน้า 33.

<sup>21</sup>ประกาศ กงเียด. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542, หน้า 1-2.

## 2.2 หลักการของภาษีสรรพสามิต

จากการที่ภาษีสรรพสามิต (excise tax) เป็นภาษีอากรประเภทหนึ่งที่มีลักษณะพิเศษเฉพาะตัว ดังนั้นในหัวข้อหลักการของภาษีสรรพสามิตจะได้ศึกษาถึง หลักเกณฑ์การคัดเลือกสินค้าและบริการ (2.2.1) ฐานภาษี (2.2.2) อัตราภาษี (2.2.3) ภาระภาษี (2.2.4) และลักษณะภาษีสรรพสามิตที่ดี (2.2.5)

ก่อนที่จะทำการศึกษาในเรื่องต่างๆดังกล่าวข้างต้น ควรจะได้รับความเข้าใจเกี่ยวกับหลักการของภาษีสรรพสามิตว่ามีลักษณะที่สำคัญ<sup>22</sup> ดังนี้

1. เป็นภาษีทางอ้อม หมายถึงเงิน บริการ หรือที่เรียกชื่ออย่างอื่นที่รัฐบาลมิได้เรียกเก็บจากประชาชนโดยตรงแต่เรียกเก็บจากผู้เสียภาษีซึ่งครอบคลุมถึงผู้ประกอบการ ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ และผู้นำเข้าสินค้า อย่างไรก็ตามในที่สุดประชาชนผู้บริโภคก็ยังคงต้องเสียภาษีให้แก่รัฐบาลในลักษณะของการบริโภคสินค้าที่มีราคาสินค้าบวกจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตไว้ด้วย

2. เป็นภาษีการขายเฉพาะ (specific sales tax) หมายถึงการเรียกเก็บภาษีจากสินค้าหรือบริการบางประเภทเป็นพิเศษแตกต่างจากภาษีการขายทั่วไปที่เก็บจากสินค้าและบริการทุกประเภท นอกจากนี้ ภาษีการขายเฉพาะยังมีลักษณะเป็นการกำหนดอัตราในการเรียกเก็บภาษีเพิ่มขึ้นจากภาษีการขายทั่วไป

3. เป็นภาษีที่จัดเก็บจากสินค้าทั้งจากภายในประเทศและจากการนำเข้ารวมทั้งจัดเก็บจากบริการ อธิบายได้ว่าแต่เดิมภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีที่กรมสรรพสามิตจัดเก็บจากสินค้าที่ผลิตขึ้นภายในประเทศเท่านั้น แต่ต่อมาได้เปลี่ยนแปลงเป็นการจัดเก็บจากสินค้าที่ผลิตในประเทศ โดยเรียกเก็บจากวัตถุดิบหรือสิ่งของที่อยู่ในระหว่างการผลิตของอุตสาหกรรมหรือหัตถกรรมหรือเก็บจากสินค้าสำเร็จรูปก็ได้ นอกจากนี้ ยังจัดเก็บจากสินค้านำเข้าบางประเภท เช่น รถยนต์นั่ง และรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน เรือยอชต์ (yacht) สุราและไวน์ (wine) รวมทั้งจัดเก็บจากบริการบางประเภท เช่น จัดเก็บจากสถานบริการ ประเภทสนามแข่งม้า อนึ่ง สินค้าอย่างหนึ่งอาจถูกเรียกเก็บภาษีหลายประเภทจากหลายหน่วยงานได้ เช่น รถยนต์นำเข้าอาจถูกเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตจากกรมสรรพสามิตและอากรขาเข้าจากกรมศุลกากร เป็นต้น

<sup>22</sup>วิรัช วิรัชนิการวรรณ. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต, เอกสารการสอนสาขาวิชาวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช. นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2541, หน้า 91-93.

4. อัตราการจัดเก็บภาษีจากสินค้าหรือบริการแต่ละประเภทจะแตกต่างกันขึ้นอยู่กับประเภทและความเหมาะสมของสินค้าหรือบริการแต่ละประเภท โดยเฉพาะอย่างยิ่งขึ้นอยู่กับนโยบายของรัฐบาลว่าจะจัดเก็บภาษีสินค้าหรือบริการประเภทใดและมีอัตราน้อยเท่าใด

5. มีเหตุผลสมควรที่สินค้าหรือบริการที่ถูกจัดเก็บภาษีต้องรับภาระภาษีสูงกว่าปกติ คำว่า เหตุผลสมควรที่สินค้าหรือบริการจะต้องรับภาระสูงกว่าปกติ หมายถึง สินค้าหรือบริการที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีสรรพสามิตนั้นมีลักษณะไม่เหมือนกับสินค้าหรือบริการทั่วไปเพราะนอกจากจะถูกเรียกเก็บภาษีการขายทั่วไปหรือภาษีอื่น เช่น อากรขาเข้าแล้ว ยังถูกเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตจากกรรมสรรพสามิตเพิ่มขึ้นอีกด้วย โดยสินค้าหรือบริการที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีสรรพสามิตต้องมีลักษณะใดลักษณะหนึ่ง หรือมีหลายลักษณะ ดังต่อไปนี้

- (1) เป็นสินค้าหรือบริการที่ฟุ่มเฟือยหรือไม่จำเป็นต่อชีวิตประจำวันของประชาชน หรือเพื่อความสำราญ เช่น น้ำหอม เครื่องปรับอากาศ เรือยอชต์ ในค้กลับ ฯลฯ
- (2) เป็นสินค้าหรือบริการที่บริโภคแล้วอาจก่อให้เกิดอันตรายต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดี ต่อผู้บริโภค เช่น สุรา และยาสูบ เป็นต้น
- (3) เป็นสินค้าหรือบริการที่มีแนวโน้มขัดต่อศีลธรรมอันดีของประชาชน เช่น สุรา ไฟ
- (4) เป็นสินค้าและบริการที่ต้องควบคุมหรือจำกัดบริโภคสินค้าและบริการ บางอย่างรัฐบาลเห็นว่าประชาชนไม่ควรบริโภค เพราะก่อให้เกิดผลเสียทั้งต่อตนเอง ผู้อื่นและสังคม เช่น สุรา และยาสูบ รวมทั้งสนามแข่งม้า
- (5) เป็นสินค้าหรือบริการที่ได้รับผลประโยชน์พิเศษจากการลงทุนของรัฐหมายถึง สินค้าหรือบริการใดที่ได้รับประโยชน์จากการลงทุนของรัฐเป็นพิเศษ เช่น รถยนต์และน้ำมัน ซึ่งได้รับผลประโยชน์จากการใช้ถนน รัฐเป็นผู้ลงทุนในการสร้างถนนให้รถยนต์สามารถขับเคลื่อนไปได้
- (6) เป็นสินค้าหรือบริการที่ทำลายสิ่งแวดล้อมตัวอย่างสินค้าหรือบริการที่ทำลายสิ่งแวดล้อม เช่น รถจักรยานยนต์ 2 จังหวะ แบตเตอรี่
- (7) รัฐมีเหตุผลนอกเหนือจากที่กล่าวมาแล้วข้างต้น เช่น มีความจำเป็นและเร่งด่วนที่รัฐต้องการรายได้เพิ่มเติมนำไปบรรเทาความทุกข์ยากของประชาชน หรือเพื่อนำไปใช้ประโยชน์อื่นในบางกรณีเป็นพิเศษหรือมีเหตุผลที่จำเป็นในยามสงครามหรือรัฐอาจจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าบางอย่างเพื่อหวังรายได้อย่างเดิวนั่น โดยไม่คำนึงถึงเหตุผลความจำเป็นอื่นใดทั้งสิ้นก็ได้



6. เป็นการจัดเก็บภาษีทอดเดียว (single stage tax) หมายถึง สินค้าหรือบริการแต่ละประเภทที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตนั้น รัฐบาลหรือกรมสรรพสามิตจะจัดเก็บจากผู้เสียภาษีซึ่งครอบคลุมถึงผู้ผลิต ผู้ประกอบอุตสาหกรรม ผู้นำเข้าสินค้าและผู้ประกอบกิจการสถานบริการ ได้เพียงครั้งเดียวเท่านั้น โดยจัดเก็บจากต้นทางซึ่งหมายถึง แหล่งผลิตหรือสถานที่นำเข้าสินค้า

7. ผู้เสียภาษีผลกษาระภาษีที่ตนเสียไปให้กับผู้บริโภคได้ หมายถึง ผู้เสียภาษีจะบวกจำนวนเงินที่ตนเองเสียภาษี เช่น ร้อยละ 10 ของราคาสินค้าหรือบริการที่ผู้กรมสรรพสามิตเรียกเก็บเข้าไปในราคาสินค้าหรือบริการด้วย เช่นนี้ มีส่วนสำคัญทำให้ราคาสินค้าและบริการนั้นสูงขึ้น อันเป็นลักษณะของการผลกษาระภาษีไปให้แก่ผู้บริโภคซึ่งหมายถึงประชาชน

### 2.2.1 หลักเกณฑ์ในการคัดเลือกสินค้าและบริการ

ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีทางอ้อมที่มีการเก็บจากฐานการบริโภค เช่นเดียวกับภาษีการขายทั่วไป เป็นภาษีที่เก็บจากสินค้าทั้งภายในประเทศและจากการนำเข้ารวมทั้งจัดเก็บจากการบริการ โดยที่เป็นการจัดเก็บจากสินค้าหรือบริการเฉพาะบางประเภท จึงมีลักษณะเป็นภาษีการขายเฉพาะ (selective sale tax) ซึ่งเรียกเก็บจากสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่ง เพราะมีเหตุผลสมควรที่สินค้าจะต้องรับภาระภาษีสูงกว่าปกติ อัตราภาษีจะแตกต่างกันโดยขึ้นอยู่กับความเหมาะสมของสินค้าและบริการแต่ละชนิด และเป็นการเรียกเก็บเพิ่มขึ้นจากภาษีการขายทั่วไปไม่ใช่การเรียกเก็บแทน ดังนั้น การกำหนดชนิดสินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต จึงมีความสำคัญอย่างยิ่งเพราะอาจเป็นการล่อลวงเม็ดเงินในการบริโภคของผู้บริโภคมากเกินไป เนื่องจากผลของภาระภาษีมียุทธูปผลต่อการตัดสินใจในการเลือกบริโภคสินค้าถึงขนาดทำให้ประชาชนไม่มีโอกาสเลือกซื้อสินค้าตรงตามประโยชน์ที่ตนต้องการ หลักเกณฑ์หรือแนวความคิดที่นำมาเป็นแนวทางในการกำหนดประเภทสินค้านั้นในหลายประเทศส่วนใหญ่ได้รับอิทธิพลจากแนวความคิดของนักเศรษฐศาสตร์ที่สำคัญ

JOHN F DUE นักเศรษฐศาสตร์ ผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีการขายมีแนวคิดในการกำหนดลักษณะประเภทสินค้าและบริการ ที่ควรเสียภาษีสรรพสามิต ดังนี้

1. ภาษีควรใช้กับสินค้าที่มีอุปสงค์ความยืดหยุ่นทางด้านรายได้สูง คือ เมื่อมีรายได้เพิ่มสูงขึ้นการบริโภคจะเพิ่มขึ้นในสัดส่วนที่สูงกว่า เช่น ถ้ารายได้ของครอบครัวเพิ่มสูงขึ้นร้อยละ 5 จะนำไปสู่การใช้จ่ายเพิ่มขึ้นในสินค้าน้อยละ 10 หรือ 15

2. ภาษีควรใช้กับสินค้าที่มีความยืดหยุ่นทางด้านราคาต่ำหรืออุปสงค์ไม่มีความยืดหยุ่น หมายความว่า การเปลี่ยนแปลงของราคาไม่มีผลกระทบต่อปริมาณการบริโภคสินค้าเพื่อบุคคลจะไม่ไปซื้อสินค้าที่ไม่เก็บภาษีแทนอันมีผลให้รายได้รัฐจะน้อยลง โดยควรมีการกำหนดกลุ่มสินค้าเหล่านี้

3. เก็บภาษีจากสินค้าที่มีการใช้จ่ายในการบริโภคมากในกลุ่มผู้มีรายได้สูง และมีการใช้จ่ายในการบริโภคน้อยในกลุ่มผู้มีรายได้ต่ำ และมีมูลค่าการบริโภคสูง ถ้ามูลค่าการบริโภคสินค้านั้นไม่สูง รายได้ที่ได้รับจากการจัดเก็บภาษีจะไม่มากพอที่ครอบคลุมต้นทุนจัดเก็บภาษีสินค้านั้น

4. การกำหนดอัตราภาษีสำหรับสินค้าตามความนิยมของผู้บริโภค จะแตกต่างกัน โดยสามารถจัดกลุ่มได้เป็น

กลุ่มสินค้าจัดเก็บตามราคาที่ยาขย เช่น รถยนต์

กลุ่มสินค้าที่จัดเก็บตามคุณลักษณะที่ชัดเจนของสินค้า เช่น ระดับ

แอลกอฮอล์ของน้ำมันเบนซิน สามารถทำให้มีการกำหนดอัตราภาษีที่แตกต่างตามแอลกอฮอล์

กลุ่มสินค้าที่จัดเก็บตามกำลังซื้อของผู้บริโภค เช่น ประเทศแถบแคริบเบียน อัตราภาษีไวน์จะสูงกว่าอัตราภาษีเบียร์ เนื่องจากไวน์บริโภคอยู่ในกลุ่มที่มีรายได้สูงรวมทั้งนักท่องเที่ยว แต่เบียร์บริโภคทั่วไปในกลุ่มผู้มีรายได้น้อย

กลุ่มสินค้าที่จัดเก็บตามระดับการผลิต เช่น ในประเทศอินโดนีเซีย อัตราภาษีบุหรี่ซีกาเรตที่มวนด้วยมือจะต่ำกว่าบุหรี่ยีกาเรตที่ผลิตจากโรงงาน<sup>23</sup>

ศาสตราจารย์ Sijbren Cnossen มีแนวความคิดในการจำแนก สินค้าและบริการสำหรับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ออกเป็น 3 กลุ่ม คือ

#### 1. ภาษีสรรพสามิตที่เรียกเก็บจากสินค้า (selective taxes on goods)

##### 1.1 สินค้าสรรพสามิตดั้งเดิม (traditional excise goods)

1.1.1 ผลิตภัณฑ์ยาสูบ ได้แก่ ใบบายาสูบ ซิการ์ บุหรี่ ไซท์ ยาเส้น ยาเคี้ยว ยาฉุน ยานัตถ์

1.1.2 เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์ ได้แก่ สุรากลั่น เบียร์ ไวน์

1.1.3 ผลิตภัณฑ์น้ำมัน ได้แก่ น้ำมันดิบ น้ำมันก๊าด น้ำมันเบนซิน น้ำมันดีเซล น้ำมันหล่อลื่น และก๊าซธรรมชาติ

##### 1.2 อาหารและเครื่องดื่มไม่มีแอลกอฮอล์ (food and nonalcoholic beverages)

1.2.1 น้ำตาล ได้แก่ น้ำตาลอ้อย น้ำตาลหัวผักกาดหวาน น้ำเชื่อม กากน้ำตาล น้ำตาลไหม้ ลูกกวาด ไซเอม ขนมหวาน ภัณฑ์สกร

1.2.2 เครื่องดื่ม ได้แก่ น้ำแร่ น้ำอัดลม โซดา น้ำผลไม้ เครื่องดื่มบำรุงร่างกาย

<sup>23</sup>JOHN F Due. **Excise Taxes.** p.15-17.

- 1.2.3 อาหารและเครื่องดื่มไม่มีแอลกอฮอล์อื่น ๆ ได้แก่ ชา กาแฟ โกโก้  
เกลือ เครื่องเทศ เนยแข็ง ข้าว แป้ง ขนมหึง บิสกิต ผลไม้ ปลา  
เนื้อ ไอศกรีม
- 1.3 สินค้าที่ไม่ใช่สินค้าสรรพสามิตดั้งเดิม(non-traditional excise goods)
  - 1.3.1 สิ่งทอและสินค้าเบ็ดเตล็ดอื่น ๆ ที่ไม่ใช่อาหาร ได้แก่ สิ่งทอ  
ถุงน่อง รองเท้า ไม้ขีดไฟ สบู่ ผงซักฟอก มีด กรรไกร แวนตา  
เฟอร์นิเจอร์ ยารักษาโรค ไฟ
  - 1.3.2 สินค้าฟุ่มเฟือย ได้แก่ เครื่องสำอาง น้ำหอม อัญมณี ผ้าขนสัตว์  
เครื่องใช้ไฟฟ้าภายในบ้าน ตู้เย็น เครื่องปรับอากาศ วิทยุ โทรทัศน์  
นาฬิกา เครื่องดนตรี เครื่องบันทึกภาพและเสียง ของเด็กเล่น  
เครื่องกีฬา ดอกไม้ไฟ
  - 1.3.3 สินค้าที่ใช้ในการผลิต ได้แก่ ซีเมนต์ วัสดุก่อสร้าง สี โลหะ  
พลาสติก ถ่านหิน ไม้ กระดาษ ยาง แบตเตอรี่ ปอกระเจา  
สายไฟ สายโทรเลข
2. ภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บจากบริการ (selective taxes on services)
  - 2.1 บริการ (services)
    - 2.1.1 การคมนาคมขนส่ง โดยจัดเก็บจาก ค่าระวางและโดยสาร ค่าใช้  
สนามบิน
    - 2.1.2 กิจการธนาคารและกิจการประกันภัย โดยจัดเก็บจากการบริการของ  
ธนาคาร การให้เชื้ค การให้กู้ การประกันภัย การประกันชีวิต
    - 2.1.3 บริการเบ็ดเตล็ด โดยจัดเก็บจากบริการด้าน ไฟฟ้า ประปา แก๊ส  
โทรศัพท์ โทรเลข ภัตตาคาร โรงแรม กิจการโฆษณา และการ  
ท่องเที่ยว
  - 2.2 การพนัน เกมส์และความบันเทิง(betting, gaming and entertainment)
    - 2.2.1 การพนัน ได้แก่ บ่อนการพนัน ลีตเตอรี สนามแข่งม้า
    - 2.2.2 ความบันเทิง ได้แก่ ค่าเช่าสถานคาสีโน ไนต์คลับ  
คาบารेट โรงภาพยนตร์ ค่าเข้าชมกีฬา และการล่าสัตว์
3. ภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บจากขวดยาน การใช้ถนน ได้แก่ ค่าธรรมเนียมใบขับขี่  
ทะเบียนพาหนะ ภาษีการเดินทาง ยางรถยนต์ ทั้งภายในและภายนอก  
ค่าธรรมเนียมผ่านทาง อกรพิเศษที่เรียกเก็บจากขวดยาน เป็นต้น

สินค้าที่จัดเก็บกันแพร่หลายในประเทศที่มีระบบภาษีสรรพสามิตประกอบด้วยสินค้าสรรพสามิตดั้งเดิม บริการด้านความบันเทิงและภาษีสรรพสามิตจากขวดยาน นอกจากนี้ในหลายประเทศมีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าที่ไม่ใช่ 3 รายการดังกล่าว คือ มีการจัดเก็บจากน้ำตาลและเครื่องดื่มไม่น้อยกว่า 65 ประเทศ ไฟไม่ย้อยกว่า 17 ประเทศ จากสินค้าฟุ่มเฟือยจำพวกเครื่องสำอาง น้ำหอม เครื่องสุขภัณฑ์ไม่น้อยกว่า 27 ประเทศ จากเครื่องประดับไม่น้อยกว่า 20 ประเทศ จากการเดินทางไม่น้อยกว่า 50 ประเทศ กิจการประกันภัย 40 โรงแรมและภัตตาคาร 31 ประเทศ<sup>24</sup>

ในปัจจุบันมีการกำหนดหลักเกณฑ์การคัดเลือกสินค้าและบริการ เพื่อจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ซึ่งถือว่าเป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญและได้เป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปเพราะว่าความสำคัญหรือความถูกต้องเหมาะสมของการเก็บภาษีดังกล่าวนี้ ขึ้นอยู่กับหลักเกณฑ์ในการเลือกประเภทของสินค้า ถ้าใช้หลักเกณฑ์ในการเลือกไม่เหมาะสมก็จะเป็นการเข้าไปเกี่ยวข้องกับอธิปไตยในการเลือกบริโภคของประชาชนจนไม่เหมาะสมอาจจะเกิดผลเสียถึงด้านการจัดสรรทรัพยากรของประเทศได้ สำหรับหลักเกณฑ์ในการเลือกสินค้าสำหรับภาษีสรรพสามิตเท่าที่ใช้กันอยู่ มี 4 หลักเกณฑ์ ดังนี้<sup>25</sup>

### 1. สินค้าที่บริโภคอาจก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดี

การที่มีการเลือกเก็บภาษีจากสินค้าเหล่านี้เป็นพิเศษ เนื่องจากเหตุผล 2 ประการ ประการแรกการบริโภคสินค้าประเภทนี้ จะก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพของผู้บริโภคเอง ประการที่สอง การบริโภคสินค้าชนิดนี้จะก่อให้เกิดต้นทุนต่อสังคมด้วย เช่น การดื่มสุรามากไปจะทำความเดือดร้อนให้แก่สังคมหลายประการ ทำให้เสียสุขภาพ ซึ่งรัฐจะต้องให้การรักษาพยาบาล ทำให้เกิดอาชญากรรมเพิ่มมากขึ้นรัฐจะต้องจัดให้มีตำรวจมากขึ้น

เหตุผลที่รัฐไม่ห้ามการบริโภคแทนการจำกัดด้วยกฎหมายอากร เพราะเคยมีรัฐบาลของบางประเทศได้เคยใช้วิธีห้ามเสียเลย เช่น ห้ามผลิตสุรา แต่กลับปรากฏว่าสินค้าสุราถึงแม้ว่าจะเกิดผลเสียเมื่อบริโภคก็ตาม แต่ประชาชนจำนวนหนึ่งมีความต้องการบริโภคสุราอยู่ ถ้าหากห้ามเสียเลยก็จะทำให้การผลิตสุราเถื่อนมากขึ้น ดังนั้น จึงจำเป็นจะต้องห้ามโดยการตั้งอัตราภาษีสูง ๆ จะเหมาะสมกว่าเพราะการใช้นโยบายด้านภาษีอากรจะทำให้มีการบริโภคสินค้าประเภทนี้น้อยลงผลเสียหายต่าง ๆ ก็จะเบาบางลง และรัฐจะได้รายได้จำนวนหนึ่งไปชดเชยผลเสียหายต่อสังคมที่เกิดขึ้น แต่ถ้าตั้งอัตราสูงเกินไปก็จะเป็นการส่งเสริมให้มีการผลิตสุราเถื่อนมากขึ้น การกำหนดอัตราภาษีจึง

<sup>24</sup>Sijbren Cnossen. *Excise Systems*. The John Hopkins University Press 1977, pp. 11-13.

<sup>25</sup>อรรถ ธรรมโน. *ความรู้ทั่วไปของการคลัง*. หน้า 240 – 243.

## 2. สินค้าที่มีลักษณะเป็นการฟุ่มเฟือย

การจัดเก็บภาษีการขายเฉพาะจากสินค้าที่มีลักษณะฟุ่มเฟือยเป็นที่ยอมรับกันทั่วไป ผู้ใช้สินค้าฟุ่มเฟือยควรจะต้องรับภาระมากกว่าผู้ใช้สินค้าจำเป็นต่อการครองชีพ เหตุผลที่ควรจะต้องเก็บภาษีจากสินค้าฟุ่มเฟือยก็เพื่อเป็นการสร้างความเป็นธรรมในสังคมทางด้านรายได้ ผู้มีรายได้สูงโดยปกติก็ใช้สินค้าที่มีคุณภาพสูงหรือฟุ่มเฟือยก็ควรต้องเสียภาษีมากกว่าผู้มีรายได้ต่ำที่จำเป็นต้องบริโภคสินค้าจำเป็นประการหนึ่งและอีกประการก็เพื่อเป็นการส่งเสริมการประหยัดเพราะเมื่อสินค้าฟุ่มเฟือยต้องรับภาระภาษีสูงก็จะทำให้ราคาแพงขึ้นประชาชนจะได้อุปโภคบริโภคสินค้าชนิดนั้นน้อยลงจะทำให้การออมทรัพย์สูงขึ้น เพราะการออมทรัพย์ยังเป็นความดีและสิ่งจำเป็นเพื่อการสร้างความสำเร็จเติบโตในสังคมโดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเทศกำลังพัฒนา ประการที่สาม เมื่อภาษีนี้จำกัดการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือยก็จะทำให้มีทรัพยากรเหลือจากการลดการผลิตสินค้าฟุ่มเฟือยสามารถนำไปใช้ในการผลิตสินค้าและบริการอื่น ๆ ที่จำเป็นต่อความเจริญเติบโตของสังคม

การเก็บภาษีจากสินค้าฟุ่มเฟือยเป็นสิ่งจำเป็นอย่างยิ่งสำหรับประเทศกำลังพัฒนา เพราะมีฉะนั้นแล้วผลที่ได้จากการพัฒนาจะถูกนำไปใช้ในการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือยเสียมาก ทำให้ประเทศขาดแคลนทุนเพื่อการพัฒนา

ถึงแม้จะเป็นที่ยอมรับกันทั่วไปว่าการจัดเก็บภาษีการขายเฉพาะจากสินค้าฟุ่มเฟือยเป็นสิ่งที่ถูกต้อง แต่ปัญหาสำคัญที่ต้องเผชิญก็คือว่า สินค้าฟุ่มเฟือยมีลักษณะอย่างไรเพราะความจำเป็นและความฟุ่มเฟือยของสินค้าเปลี่ยนแปลงไปตามกาลเวลาและสถานที่ เป็นต้นว่าในอดีตวิทยุอาจจะ เป็นสินค้าฟุ่มเฟือย แต่ในปัจจุบันวิทยุเป็นสินค้าจำเป็นไปแล้ว หรือการเล่นโบว์ลิ่งในประเทศไทยยังควรถือว่าเป็นบริการที่ฟุ่มเฟือย เพราะในประเทศจน ๆ ประชาชนมีรายได้ต่อหัวต่ำมากก็ควรจะไปเล่นกีฬาที่ไม่ต้องเสียเงินมากนัก ที่ผ่านมามหาวิทยาลัยก็ได้พยายามหาทางจำกัดความคำว่า “ฟุ่มเฟือย” เหมือนกัน โดยกำหนดว่าสินค้าฟุ่มเฟือยควรจะมีลักษณะดังต่อไปนี้

(ก) เป็นสินค้าที่ผู้มีรายได้สูงเท่านั้นจะบริโภคได้ แต่การให้คำจำกัดความทำนองนี้ก็ต้องมีข้อสมมติฐานอยู่ว่าคนร่ำรวยบริโภคสินค้าประเภทหนึ่ง ส่วนคนจนบริโภคสินค้าอีกประเภทหนึ่ง ซึ่งความจริงก็มีส่วนถูกอยู่มากพอสมควร แต่บางครั้งคนรวยบางคนก็ชอบบริโภคสินค้าปกติ ๆ แต่คนจนกลับบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือย

(ข) เป็นสินค้าที่อุปสงค์ต่อรายได้มีความยืดหยุ่นมาก (เป็นสินค้าที่ไม่จำเป็นต่อการครองชีพ) แต่การหาความยืดหยุ่นของอุปสงค์เป็นสิ่งที่ทำได้ค่อนข้างยาก เราทราบแต่ในทางทฤษฎีกันเป็นส่วนใหญ่ และนอกจากนั้นจะพบว่าความยืดหยุ่นของอุปสงค์ของสินค้าเปลี่ยนแปลงไปตามกาลเวลาด้วย

(ค) เป็นสินค้าเพื่อเพิ่มเกียรติภูมิของผู้บริโภคเอง คือสามารถใช้สินค้าปกติก็ได้แต่เพื่อความสุขที่จะได้แสดงออกให้ผู้อื่นเห็นก็จำเป็นต้องซื้อสินค้าที่มีลักษณะพิเศษ เช่น เราอาจจะใช้รถยนต์ขนาดเล็กเพื่อเดินทางไปไหนมาไหนก็ได้ แต่เพื่อเป็นการแสดงออกก็จำเป็นต้องซื้อรถยนต์ใหญ่ยิ่งถ้าสามารถมีรถที่มีคันเดียวหรือได้ใช้เป็นคนแรกในประเทศก็ยิ่งดี

(ง) เป็นสินค้าที่ขาดเสียไม่ได้โดยไม่กระทบกระเทือนต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดีของประชาชน คำจำกัดความนี้ค่อนข้างจะรุนแรงมากเกินไป เพราะถ้าเลือกคำจำกัดความนี้มาใช้แล้ว สินค้าแทบทุกชนิด นอกจาก ข้าว อาหาร เสื้อ และยารักษาโรค ถือเป็นสินค้าฟุ่มเฟือยทั้งสิ้น

ดังนั้น ในเมื่อเราไม่สามารถมีหลักสากลได้ว่า สินค้าอะไรฟุ่มเฟือยแน่ การตัดสินใจเก็บภาษีจากสินค้าฟุ่มเฟือยก็มักจะขึ้นอยู่กับ การตัดสินใจของฝ่ายบริหารและฝ่ายนิติบัญญัติมากกว่า การตัดสินใจโดยยึดหลักเกณฑ์ใดหลักเกณฑ์หนึ่ง

### 3. สินค้าที่ได้รับผลประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐบางประการ

ความจริงแล้วเมื่อรัฐบาลเก็บภาษีไปแล้วก็ใช้จ่ายเพื่อให้บริการแก่ประชาชนในด้านต่าง ๆ อยู่แล้ว แต่เนื่องจากว่ากิจการของรัฐบางประการให้ผลประโยชน์แก่คนบางกลุ่มอย่างเห็นได้ชัด คนกลุ่มอื่นไม่ได้รับ ดังนั้น จึงควรเก็บภาษีจากคนกลุ่มที่ได้ประโยชน์เป็นพิเศษ แต่การนำหลักเกณฑ์ข้อนี้มาใช้เก็บภาษีจากสินค้าประเภทใดก็ควรจะได้มีการศึกษาให้แน่นอนว่าสินค้าประเภะนั้นได้ประโยชน์จากกิจการบางประเภทของรัฐบาลเหนือกว่าสินค้าประเภทอื่นจริง และถ้าจะสามารถพิจารณาให้ชัดเจนว่าสินค้านั้นได้ประโยชน์มากเพียงใดด้วยก็ยิ่งดี

หลักเกณฑ์ข้อนี้เป็นหลักเกณฑ์ที่ประเทศต่างๆ ได้นำมาใช้เก็บภาษีสินค้าประเภทน้ำมันปิโตรเลียม โดยถือหลักว่าเมื่อรัฐบาลสร้างถนนหนทางต่าง ๆ ขึ้น ผู้ที่ได้รับประโยชน์ก็คือผู้ใช้รถยนต์ ดังนั้น จึงควรจะเก็บภาษีจากผู้รถยนต์ตามจำนวนที่ได้ใช้ถนนตามระยะทางวิ่งของรถยนต์ได้ จึงได้คิดกันโดยคร่าว ๆ ว่าถ้าผู้ใช้รถยนต์คนใดใช้ถนนมากก็คงต้องใช้น้ำมันมาก จึงควรเรียกเก็บภาษีจากน้ำมันที่ใช่จะเป็นวิธีการที่ง่ายที่สุดและหลาย ๆ ประเทศในโลกมีบทบัญญัติไว้ชัดเจนว่าให้นำรายได้จากภาษีน้ำมันไปใช้ได้เฉพาะการสร้างถนนอย่างเดียว (Ear - Marked) จะนำไปใช้เพื่อกิจการอื่นไม่ได้

เนื่องจากอาศัยหลักประโยชน์ดังกล่าวแล้ว ในการจัดเก็บภาษีบางประเทศจึงไม่เรียกเก็บภาษีจากน้ำมันที่ไม่ได้ใช้สำหรับยานพาหนะบนทางหลวง และบางประเทศได้พยายามศึกษารายละเอียดเกี่ยวกับการสร้างถนนแต่ละสาย ประชาชนกลุ่มใดได้รับประโยชน์เท่าใด เช่น การสร้างถนนจะมีผู้ได้รับประโยชน์อย่างน้อย 3 พวก คือ ผู้ที่ใช้รถยนต์ เจ้าของที่ดินที่ถนนตัดผ่านไปเพราะราคา ที่ดินสูงขึ้นและผู้เดินถนน เช่น สมมติว่า ในการสร้างถนนสายหนึ่งรัฐบาลจ่ายเงินค่าก่อสร้างไป 1,000 ล้านบาท และศึกษาพบว่าผู้ใช้รถยนต์ได้ประโยชน์ 75% เจ้าของที่ดินได้รับประโยชน์ 15% และ ผู้เดินถนนได้ประโยชน์ 10% การเก็บภาษีมาใช้ให้ถูกต้องตามหลักเกณฑ์นี้ก็คือเก็บภาษีน้ำมันมาใช้ 750 ล้านบาท เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของที่ดิน 150 ล้านบาท และนำภาษีอื่น ๆ ส่วนรวมมาใช้ 100 ล้านบาท

นอกจากนี้แล้ว ยังคิดต่อไปว่าบรรดาโรงงานอุตสาหกรรมต่าง ๆ ที่เข้ามาผลิตในประเทศ (โดยได้รับประโยชน์เป็นพิเศษจากมาตรการต่าง ๆ ทั้งด้านภาษีอากรและอื่น ๆ ) จนสามารถตั้งอยู่ได้ (และทำให้รายได้ด้านศุลกากรที่เคยได้จากการนำสินค้าเหล่านั้นเข้ามาจากต่างประเทศต้องขาดหายไป) จึงควรที่จะเก็บภาษีการขายเฉพาะอย่างจากสินค้าที่ได้รับการส่งเสริมเหล่านี้ด้วย

#### 4. หลักเกณฑ์เบ็ดเตล็ด

ในบางโอกาสรัฐบาลอาจจะต้องมีความจำเป็นต้องการรายได้หรือต้องการจำกัดการผลิตสินค้าอย่างใดอย่างหนึ่งเป็นการเฉพาะคราว ก็จัดให้มีการเก็บภาษีการขายเฉพาะด้วย ตัวอย่างเช่น

(1) ในยามสงคราม รัฐบาลจำเป็นต้องริบเร่งผลิตสินค้าเพื่อความต้องการด้านทหารมากกว่าสินค้าสนองความต้องการด้านพลเรือนก็พยายามจะโอนแบ่งวัตถุดิบจากการผลิตด้านพลเรือนไปสู่การผลิตด้านทหาร เป็นต้นว่า ในระยะสงครามโลกครั้งที่ 2 รัฐบาลสหรัฐอเมริกาจัดเก็บภาษีการขายเฉพาะจากถลุงน่องสุภาพสตรี เพื่อให้มีการใช้ในลอนน้อยลงจะได้มีการนำในลอนไปผลิตร่มชูชีพมากขึ้น

(2) ในยามที่รัฐบาลอาจจะต้องใช้จ่ายเงินจำนวนหนึ่งอย่างจริงจัง เป็นต้นว่า เพื่อบรรเทาความทุกข์ยากของคนจน หรือต้องการใช้ประโยชน์ทางด้านอื่น เช่น การรักษาความมั่นคงของประเทศ การจัดซื้ออาวุธยุทโธปกรณ์แต่ไม่มีเงินก็อาจจะเรียกเก็บภาษีจากสินค้าบางประเภทขึ้นเป็นพิเศษเพื่อสนองความต้องการนั้น ๆ

นอกจากหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ในปัจจุบันได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม เพื่อนำมาเป็นข้อกำหนดในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต สืบเนื่องจากความเจริญก้าวหน้าของอุตสาหกรรม เทคโนโลยี ความเจริญของชุมชนเมืองและการแข่งขันกัน

### 2.2.2 ฐานภาษี

ฐานภาษี (tax base) คือสิ่งที่ถูกใช้เป็นฐานในการประเมินเก็บภาษีอากรแต่ละชนิดตามอัตราของภาษีที่ได้กำหนดไว้ ถ้าใช้อัตราภาษีคูณด้วยฐานภาษีจะได้จำนวนภาษีที่เสีย สิ่งที่ถูกใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีอาจได้แก่ รายได้ ความมั่งคั่ง มูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ทำการซื้อขายกัน หรือสิ่งอื่นๆที่กำหนดขึ้น โดยปกติแล้วสิ่งที่ใช้เป็นฐานภาษีมักจะถูกใช้เป็นเครื่องวัดถึงความสามารถในการเสียภาษีแต่ละบุคคล<sup>27</sup> ฐานในการจัดเก็บภาษีอาจแบ่งออกได้เป็น 4 ประเภท<sup>28</sup> คือ

1. ฐานรายได้ (Income Base) ปัจจุบันภาษีที่จัดเก็บจากฐานรายได้ ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งกรมสรรพากรเป็นผู้มีหน้าที่จัดเก็บ
2. ฐานการบริโภค (Consumption Base) คือ จัดเก็บภาษีจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภค หรือการซื้อแลกเปลี่ยนสินค้าและบริการต่าง ๆ ภาษีสำคัญที่เก็บจากฐานของการบริโภค ได้แก่ ภาษีการขาย (sale taxes) ภาษีสรรพสามิต (excise taxes) ภาษีมูลค่าเพิ่ม (value added taxes) ภาษีสินค้าขาเข้า (imports taxes) และสินค้าส่งออก (exports taxes) ด้วย
3. ฐานที่เกี่ยวกับความมั่งคั่ง (Wealth) เป็นการเก็บภาษีจากการสะสมรายได้หรือประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สิน ปัจจุบันในประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีจากฐานความมั่งคั่งอยู่หลายประเภท เช่น ภาษีที่ดิน ภาษียรถยนต์ ภาษีโรงงาน เป็นต้น

<sup>26</sup> ชื่นชม ทองเย็น. “มาตรการจัดเก็บภาษีเพื่อสิ่งแวดล้อม.” วารสารภาษีอากร. 7,81. มิถุนายน 2544, หน้า 20.

<sup>27</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. หน้า 109.

<sup>28</sup> ภาณี กิจพ้อคำ. ประมวลรัษฎากรและกรมศุลกากรที่เกี่ยวข้อง, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต. นนทบุรี : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2541, หน้า 37.



4. ฐานอื่น ๆ การเก็บภาษีจากฐานอื่น ๆ นั้น เป็นการจัดเก็บภาษี เพื่อใช้เป็นเครื่องมือให้บรรลุมัตถุประสงค์บางอย่างโดยมิได้มุ่งผลในด้านรายได้เป็นสำคัญ ภาษีที่เก็บจากฐานอื่นที่อาจยกตัวอย่างได้ในอดีต เช่น ภาษีขายโสดในรัฐบาลยุคหนึ่งมีวัตถุประสงค์จะเพิ่มประชากรจึงได้ออกกฎหมายเก็บภาษีขายโสด โดยกำหนดให้ผู้ชายที่มีอายุระหว่าง 20-60 ปี ถ้ามิใช่ นักบวชหรือคนที่ไม่มีสมประกอบแล้ว หากยังเป็นโสดจะต้องเสียภาษีปีละ 5 บาท

ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภค การคำนวณภาษีจะคำนวณตามมูลค่าหรือราคาของสินค้าหรือคำนวณตามสภาพของสินค้า หรือจัดเก็บทั้ง 2 วิธี แล้วแต่จำนวนภาษีตามวิธีใดที่คำนวณได้สูงกว่า ซึ่งวิธีนี้จะได้รับประโยชน์ทำให้ได้รับรายได้จากการจัดเก็บภาษีสูงสุดและระบบภาษีมักมีความยืดหยุ่น สามารถผันแปรไปตามภาวะเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป

### 2.2.3 อัตราภาษี

อัตราภาษีหมายถึง สัดส่วนของฐานภาษีที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการหาเงินค่าภาษี ซึ่งคำนวณโดยเอาอัตราภาษีคูณด้วยฐานภาษี จะได้จำนวนภาษีที่จัดเก็บเป็นรายได้ของรัฐบาล โดยอัตราภาษีมีความแตกต่างกันตามชนิดและประเภทสินค้า ซึ่งอัตราภาษีที่นิยมใช้โดยทั่วไปแบ่งเป็นประเภท คือ

1. อัตราภาษีคงที่ (Proportional tax rate) หมายถึง อัตราภาษีที่ไม่มีเปลี่ยนแปลงแม้มูลค่าฐานภาษีเปลี่ยนแปลงไป ไม่ว่าจะเพิ่มขึ้นหรือลดลง แต่อัตราภาษียังคงเท่าเดิม เช่น อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล และอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งกำหนดไว้เป็นอัตราคงที่ร้อยละ 30 และร้อยละ 7 ตามลำดับ เป็นต้น

2. อัตราภาษีก้าวหน้า (Progressive tax rate) หมายถึง อัตราภาษีที่เปลี่ยนแปลงไปตามฐานภาษี ถ้าฐานภาษีเพิ่ม อัตราภาษีจะเพิ่มขึ้นด้วย เช่น อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นต้น

<sup>29</sup>

3. อัตราภาษีถดถอย (Regressive tax rate) หมายถึง อัตราภาษีที่เปลี่ยนแปลงไปทางตรงกันข้ามกับฐานภาษีเสมอ เรียกว่า แปรผกผันกับฐานภาษี กล่าวคือ เมื่อฐานภาษีขยายใหญ่ขึ้นค่าของอัตราภาษีส่วนที่เพิ่มจะมีค่าน้อยกว่าอัตราภาษีโดยเฉลี่ย<sup>30</sup>

อัตราภาษีสำหรับสินค้าอาจกำหนดเก็บภาษีต่อหน่วยของสินค้า ซึ่งเราเรียกว่า อัตราตามสภาพ (ตามปริมาณ) และอัตราภาษีสำหรับสินค้าอาจเลือกที่จะกำหนดตามร้อยละของมูลค่าสินค้า ซึ่ง

<sup>29</sup>สิรินุช พิศลบุตร. การตรวจสอบและการควบคุมการจัดเก็บภาษี, เอกสารการสอนชุดวิชาการตรวจสอบและการควบคุมการจัดเก็บภาษี. นนทบุรี : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2541, หน้า 10.

<sup>30</sup>เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. หน้า 114.

รจัดเก็บจะทำให้ผู้บริโภคเปลี่ยนแปลงพฤติกรรม หรือสร้างนิสัยของการใช้จ่ายและการออมทรัพย์

### 1. อัตราตามสภาพ (Specific)

ตามปกติ การกำหนดอัตราภาษีตามสภาพหรือตามปริมาณ มีพื้นฐานมาจากความง่ายในการบริหารแต่มีเหตุผลดั้งเดิมของหลักภาษีสรรพสามิต คือ ภายใต้อัตราภาษีที่เท่ากัน ภาษีควรจะเท่ากัน เช่น แอลกอฮอล์(ลิตรละเท่าใด) ไม่ว่าจะมึมูลค่าเท่าใด อัตราปริมาณอยู่เหนือกว่า<sup>33</sup> โดยเป็นอัตราภาษีที่จัดเก็บตามสภาพของสินค้า ใช้หน่วยของสินค้าเป็นฐานในการคำนวณภาษีอาจกำหนดหน่วยเป็นน้ำหนัก เช่น กิโลกรัมหรือกรัม หน่วยเป็นปริมาตร เช่น ลูกบาศก์เซนติเมตร ซึ่งอัตราตามสภาพมีข้อดี ข้อเสีย<sup>34</sup> ดังนี้

#### ข้อดี

---

<sup>31</sup>ฐาปณี ทินทรชัย. แนวคิด หลักการ และความสำคัญของภาษีสรรพสามิต, เอกสารการสอนชุดวิชาการบริหารงานสรรพสามิต. หน้า 61.

<sup>32</sup>Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave. **Public Finance in Theory and Paractice**. 5<sup>th</sup> ed. New York : mcgraw Hill. 1989.

<sup>33</sup>JOHN F Due. **Excise Taxes**. p. 4.

<sup>34</sup>ฐาปณี ทินทรชัย. แนวคิด หลักการ และความสำคัญของภาษีสรรพสามิต, เอกสารการสอนชุดวิชาการบริหารงานสรรพสามิต. หน้า 62.

- 1) การชำระภาษีและการบริหารจัดการเก็บภาษีสะดวกง่าย ไม่ซับซ้อนสะดวกในการคำนวณภาษีทั้งด้านผู้จัดเก็บและผู้ชำระภาษี เจ้าหน้าที่จะจัดเก็บตามจำนวนสินค้าที่ผลิตซึ่งจะเป็นน้ำหนักของสินค้าที่ผลิตควบคุมเพียงปริมาณและน้ำหนักของสินค้าที่ผลิต ซึ่งเป็นงานที่ง่ายสะดวก เช่น จำนวนสุรากลั่น จำนวนบุหรี่ยิก้าเรต เป็นต้น
- 2) การใช้อัตราตามสภาพจะหลีกเลี่ยงปัญหาการลดคุณภาพของสินค้าหรือชนิดต่าง ๆ ของสินค้าที่จะผลิต เนื่องจากไม่ว่าคุณภาพของสินค้าเป็นอย่างไรก็ไม่มีผลต่อการคำนวณภาษี เพราะคุณภาพของสินค้ามิได้ทำให้ต้องมีการเสียภาษีเพิ่มขึ้นหรือลดลง ไม่ว่าสินค้าจะมีมูลค่าสูงเพียงใดจำนวนภาษีที่ต้องเสียยังคงเท่าเดิม
- 3) เป็นภาษีที่สามารถประมาณการรายได้ค่อนข้างแน่นอนไม่ว่าราคาจะเปลี่ยนแปลงอยู่ในระดับสูงหรือต่ำอย่างไร รายได้ภาษีจะเพิ่มขึ้นหรือลดลงบ้างขึ้นอยู่กับปริมาณการเสียภาษีเท่านั้น

### ข้อเสีย

- 1) ขาดความยุติธรรม ผู้บริโภคสินค้าชนิดเดียวกันแต่มีคุณภาพต่างกันรับภาระภาษีเท่ากัน โดยปกติผู้มีรายได้สูงซึ่งมักจะบริโภคสินค้าคุณภาพสูง ราคาแพงก็รับภาระภาษีเท่ากับผู้มีรายได้ต่ำซึ่งบริโภคสินค้าคุณภาพต่ำราคาถูกลง
- 2) รายได้จากภาษีที่เก็บตามวิธีการนี้ไม่เพิ่มขึ้นตามภาวะเศรษฐกิจ ดังจะเห็นได้ว่าระดับราคามีแนวโน้มสูงขึ้นตลอดเวลา แต่รายได้จากการเก็บภาษีตามสภาพไม่เพิ่มขึ้น นอกจากนี้จะต้องแก้ไขอัตราภาษีให้สูงขึ้น ซึ่งเป็นเรื่องต้องอาศัยเวลาค่อนข้างมากและทำได้ยาก นอกจากนี้ถ้าหากระดับราคาสูงขึ้นจนถึงภาวะเงินเฟ้อแล้ว การเก็บภาษีตามสภาพก็ไม่ทำให้รายได้ของภาษีสรรพสามิตเพิ่มขึ้นตามสภาวะการณ์ วิธีจัดเก็บภาษีตามสภาพจึงไม่เป็นมาตรการภาษีที่ดีในการควบคุมสภาวะเงินเฟ้อ

## 2. อัตราตามมูลค่า<sup>35</sup> (Ad Valorem)

เป็นอัตราภาษีที่ถือมูลค่าของสินค้าและบริการเป็นฐานในการคำนวณภาษี โดยกำหนดอัตราภาษีเป็นร้อยละของมูลค่าหรือราคาของสินค้าและบริการนั้น ๆ ซึ่งมีข้อดี ข้อเสีย ดังนี้

---

<sup>35</sup>ฐาปณี ทินทรชัช. แนวคิด หลักการ และความสำคัญของภาษีสรรพสามิต, เอกสารการสอนชุดวิชาการบริหารงานสรรพสามิต. หน้า 62-63.

### ข้อดี

1) การใช้อัตราตามมูลค่าจะจัดความยุ่งยากในการกำหนดหน่วยที่จะต้องเสียภาษี เนื่องจากอัตราตามมูลค่าสามารถใช้กับราคาขายของหน่วยสินค้าต่อกลุ่มสินค้าได้ ไม่ว่าสินค้าจะมีหน่วยแบบใดก็ตาม ถ้าธุรกิจขายสินค้าเป็นกลุ่มในราคาจำนวนหนึ่งอัตราตามมูลค่าสามารถคิดจากราคาขายนี้ได้

2) อัตราตามมูลค่าจะก้าวทันไปกับเงินเฟ้อ ทำให้รายได้ภาษีแปรผันไปตามภาวะเศรษฐกิจเกิดความยืดหยุ่นเมื่อราคาสินค้าสูงขึ้น อัตราตามมูลค่าจะทำให้ได้รายได้ภาษีสูงขึ้น การจัดเก็บตามมูลค่าที่ระดับการผลิตกำหนดให้ใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม และยังกำหนดให้รวมภาษีสรรพสามิตเข้าไปในมูลค่าสินค้าเพื่อการจัดเก็บภาษีอีกด้วย ซึ่งเรียกว่า ภาษีรวมใน (inclusive tax) ตัวอย่าง อัตราภาษีรวมใน เช่น การกำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมแจ้งราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ที่ได้รวมภาษีสรรพสามิตไว้แล้ว ซึ่งราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมที่ได้รวมภาษีสรรพสามิตไว้แล้วจะใช้เป็นฐานการคำนวณภาษีเพื่อเรียกเก็บภาษีต่อไป สำหรับเหตุผลในการกำหนดภาษีให้รวมไว้ในฐานภาษีตามมูลค่า เพื่อว่าจะทำให้อัตราภาษีไม่สูงจนเกินไปหรืออัตราภาษีต่ำกว่าภาระภาษีที่แท้จริง

3) การจัดเก็บตามมูลค่าเป็นการทำให้มีการรักษาคุณภาพทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ ในยามที่เศรษฐกิจรุ่งเรืองและราคาของต่าง ๆ เพิ่มสูงขึ้นก็สามารถเก็บภาษีได้เพิ่มมากขึ้น แต่ในยามที่เศรษฐกิจตกต่ำราคาสินค้าลดลงรายได้จากภาษีประเภทนี้ก็ลดลง ภาษีประเภทนี้ทำให้การจัดเก็บภาษีได้มากในยามเศรษฐกิจรุ่งเรืองและลดน้อยลงในยามเศรษฐกิจตกต่ำเป็นการทำให้มีการรักษาคุณภาพทางเศรษฐกิจได้บ้าง ซึ่งก็เป็นลักษณะที่ดีอย่างหนึ่งของภาษีอากรเป็นที่ยอมรับว่าการเก็บภาษีอากรมิใช่เพื่อหวังแต่รายได้อย่างเดียว หากแต่หวังที่จะควบคุมการเคลื่อนไหวของวงการเศรษฐกิจด้วย

4) การจัดเก็บภาษีตามมูลค่าก็ทำให้มีรายได้จากภาษีประเภทนี้เพิ่มสูงขึ้น การที่รัฐบาลเก็บเงินออกไปจากการหมุนเวียนได้มากขึ้นก็เท่ากับเป็นการแก้ไขภาวะเงินเฟ้อไปด้วยในตัวไม่มากนัก ซึ่งเป็นการภาษีที่ดีในการควบคุมสภาวะเงินเฟ้อ

5) การเก็บภาษีตามมูลค่าก็ทำให้ผู้มีรายได้สูง ซึ่งบริโภคของที่มีคุณภาพดีราคาแพงต้องเสียภาษีจำนวนมากกว่าคนที่มีรายได้ต่ำซึ่งบริโภคของที่มีคุณภาพต่อราคาต่ำ การเก็บภาษีแบบนี้เท่ากับเป็นการช่วยเหลือคนที่มีรายได้ต่ำและจำกัดการบริโภคที่ไม่ค่อยจำเป็นของคนที่มีรายได้สูงก็นับว่าเป็นลักษณะที่ดีประการหนึ่งของภาษีอากร และเกิดความยุติธรรมในการจัดเก็บ

### ข้อเสีย

1) เกิดความยุ่งยากในการกำหนดราคาเพื่อเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีที่ถูกต้อง และเป็นธรรม เนื่องจากภาษีนี้อาจต้องจัดเก็บจากผู้ผลิต ปัญหาการกำหนดราคาจึงเป็นเรื่องสำคัญมาก จะเห็นได้ว่าการประกอบธุรกิจการค้าในประเทศไทย ผู้ผลิตกับผู้ขายส่งซึ่งปกติมักจะเป็นบุคคลคน

2) การค้าในประเทศขณะนี้มักจะเป็นการค้าแบบรวมกลุ่ม และมีลักษณะของการผูกขาดตัดตอนปนอยู่ด้วย พ่อค้าในกิจการค้าส่วนมากมีอิทธิพลในการตั้งราคาขาย และผู้ซื้อส่วนมากก็ต้องยอมรับราคาที่พ่อค้าตั้งขึ้นเป็นราคาตลาด และจะเห็นได้ว่าราคาสินค้าส่วนมากเมื่อขึ้นไปแล้วจะไม่มีการลดลงมาอีก ถึงแม้ว่าภาวะเศรษฐกิจจะตกต่ำลงและเวลาเปลี่ยนแปลงอัตราจัดเก็บภาษีใหม่ พ่อค้าต่าง ๆ ก็สามารถจะขึ้นราคาสินค้าของตนทันทีเท่ากับเป็นการผลักระภาษีไปให้ประชาชน ซึ่งในกรณีนี้นอกจากจะต้องรับภาระในราคาสินค้าที่เพิ่มขึ้นแล้ว ยังต้องรับภาระภาษีที่ปรับเพิ่มตามราคาสินค้านั้นด้วย

3) รัฐไม่สามารถประมาณการรายได้ได้แน่นอนถ้าหากราคาสินค้าขึ้นลงอย่างรวดเร็ว บางปีก็มีรายได้มากถ้าราคาสินค้าเพิ่มขึ้น แต่บางปีถ้าราคาสินค้าลดต่ำลงรายได้จากภาษีอากรก็ลดลงตามไปด้วย ทำให้ยากแก่การคาดคะเนรายได้ในการจัดทำงบประมาณของรัฐ

ถ้าสำหรับประเทศไทยข้อเสียประการนี้อาจจะไม่รุนแรงนัก เพราะราคาสินค้าส่วนมากมีแนวโน้มที่จะสูงขึ้นอยู่ตลอดเวลา รายได้ของรัฐไม่แน่นอนแต่ก็จะเป็นไปในทางมากกว่าประมาณการเสมอ ซึ่งก็จะเป็นผลเสียกับรัฐ

ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่า การกำหนดอัตราภาษี ทั้งอัตราตามมูลค่าและอัตราตามสภาพนั้นมีทั้งข้อดีและข้อเสียด้วยกันทั้งนั้น การที่จะระบุว่าอัตราประเภทใดดีกว่ากัน จึงยังไม่ถนัดนัก เพียงแต่เมื่อทราบคุณลักษณะของอัตราแต่ละประเภทแล้ว จะทำให้สามารถจะเลือกใช้ให้เหมาะสม และสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีสินค้านั้นๆ ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้น การที่จะเลือกใช้อัตราภาษีตามสภาพหรือตามมูลค่า เพื่อจัดเก็บภาษีสินค้าใดจึงควรต้องมีการพิจารณากันอย่างรอบคอบว่าเป็นกรณี que เลือกใช้ให้เหมาะสมกับประโยชน์ที่จะได้รับอย่างแท้จริง

## 2.2.4 ภาระภาษี<sup>36</sup>

ภาระภาษี (tax incidence or tax burden) หมายถึง ส่วนของรายได้ที่แท้จริงลดลงเนื่องมาจากการเก็บภาษีอากรเมื่อรัฐบาลเรียกเก็บภาษีอากรประเภทหนึ่งประเภทใด ผู้เสียภาษีอากรมีทางเลือกอย่างน้อย 6 ทาง ดังนี้

1. อาจผลักภาระภาษีไปข้างหน้า (forward shifting) เมื่อผู้ผลิตสินค้าประเภทหนึ่งถูกเรียกเก็บภาษีสินค้า ผู้ผลิตอาจผลักภาระภาษีไปข้างหน้า ด้วยการรวมภาษีที่เสียทั้งหมดไว้ในราคาสินค้า เพื่อให้ผู้บริโภคเป็นผู้รับภาระภาษีทั้งหมด

2. อาจผลักภาระภาษีไปข้างหลัง (backward shifting) เมื่อรัฐเรียกเก็บภาษีจากผู้ผลิตสินค้าบางประเภทผู้ผลิตอาจผลักภาระภาษีไปให้แก่เจ้าของปัจจัยการผลิต เพื่อให้เจ้าของปัจจัยการผลิตเป็นผู้รับภาระภาษีด้วยการจ่ายค่าปัจจัยการผลิตราคาต่ำลงเท่ากับภาษีที่ต้องเสีย เช่น กดอัตราค่าจ้างให้ต่ำลง หรือซื้อวัตถุดิบในราคาที่ถูกลง หากผู้ผลิตมีอำนาจต่อรองสูง

3. อาจผลักภาระภาษีบางส่วนไปข้างหน้าและผลักภาระภาษีส่วนที่เหลือไปข้างหลัง

4. อาจผลักภาระภาษีบางส่วนไปข้างหน้า บางส่วนไปข้างหลังและรับภาษีส่วนที่เหลือ

5. อาจรับภาระภาษีบางส่วน และผลักภาระภาษีส่วนที่เหลือไปข้างหน้า

6. อาจรับภาระภาษีบางส่วน และผลักภาระภาษีส่วนที่เหลือไปข้างหลัง

จะเห็นได้ว่า ภาระภาษีอาจมิได้ตกแก่ผู้เสียภาษีทั้งหมด ยกเว้นภาษีทางตรงบางประเภท ตัวอย่างเช่น การเก็บภาษีสินค้าจากผู้ผลิตแม้ภาระภาษีอย่างเป็นทางการจะตกแก่ผู้ผลิตเพราะผู้ผลิตเป็นผู้จ่ายเงินภาษีนั่น แต่ภาระภาษีที่แท้จริงนั้นอาจมิได้ตกแก่ผู้ผลิตแต่ผู้เดียว หากผู้ผลิตสามารถผลักภาระภาษีไปข้างหน้าบางส่วนภาระภาษีที่แท้จริงก็จะตกแก่ผู้ผลิตและผู้บริโภคหรือหากผู้ผลิตสามารถผลักภาระภาษีไปข้างหน้าได้ทั้งหมด ภาระภาษีที่แท้จริงก็จะตกแก่ผู้บริโภคแต่เพียงผู้เดียว ดังนั้น จะเห็นได้ว่าภาระภาษีอย่างเป็นทางการที่ผู้ผลิตนำไปเสียให้แก่รัฐจะแตกต่างจากภาระภาษีที่แท้จริงอย่างมาก ในการวางแผนนโยบายเกี่ยวกับการเก็บภาษีอากรจำเป็นต้องรู้ทั้งภาระภาษีที่ผู้ผลิตนำไปเสียภาษีและยังต้องรู้ถึงภาระภาษีที่แท้จริง เพื่อให้การใช้ภาษีอากรสำหรับเป็นเครื่องมือในการบรรลุเป้าหมายบางประเภท เช่น การกระจายรายได้ที่เป็นธรรม และการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

<sup>36</sup>ฐาปณี ทินทรชัช. แนวคิด หลักการ และความสำคัญของภาษีสรรพสามิต, เอกสารการสอนชุดวิชาการบริหารงานสรรพสามิต. หน้า 64-65.

การจัดเก็บภาษีจากประชาชน ย่อมก่อให้เกิดภาระแก่ประชาชน และภาระภาษีที่เกิดขึ้นก่อให้เกิดผลกระทบทางด้านต่าง ๆ ดังนี้

1. ภาษีได้โยกย้ายกำลังการใช้จ่ายจากผู้เสียภาษีไปสู่ภาครัฐ ทำให้กำลังซื้อของผู้เสียภาษียลดลง เป็นการเกิดผลกระทบทางด้านรายได้ (income effect)

2. ภาษีก่อให้เกิดการบิดเบือน (distortion) ในทางเลือกของผู้บริโภคในการซื้อสินค้าหรือผู้ผลิตในการเลือกปัจจัยการผลิต เนื่องจากการเก็บภาษีจากการใช้จ่ายในสินค้าและบริการจะมีผลต่อราคาของสินค้า จะเพิ่มสูงขึ้น ซึ่งมีผลต่อทางเลือกในการซื้อสินค้าของผู้บริโภคและนำไปสู่การหันไปซื้อสินค้าหรือบริการที่ไม่ได้ถูกเก็บภาษีแทน เรียกว่า ผลกระทบการแทนที่ (substitution effect) ซึ่งแสดงถึงความไม่มีประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจ

3. ภาษีทำให้เกิดภาระส่วนเกิน (excess burden) ต่อชุมชนของผู้เสียภาษีนั้น ภาระส่วนเกินต่อชุมชนเกิดขึ้นเมื่อมีการกำหนดภาษีต่อสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่ง ถ้าตลาดมีการแข่งขันสมบูรณ์และไม่มีผลกระทบภายนอกเกิดขึ้นจะมีผลทำให้ราคาสินค้าสูงขึ้น ซึ่งกระทบต่อผู้ซื้อที่ต้องใช้จ่ายเงินเพิ่มขึ้นในการซื้อสินค้านั้น เมื่อสินค้ามีราคาสูงจะมีผลต่อปริมาณการซื้อของผู้ซื้อซึ่งจะซื้อสินค้าน้อยลงกระทบต่อผู้ผลิตทำให้ผู้ผลิตต้องลดปริมาณการผลิต ดังนั้นภาระของผู้ซื้อและผู้ผลิตส่วนหนึ่งเป็นรายได้ทางภาษีของรัฐ อีกส่วนหนึ่งก่อให้เกิดผลขาดทุนต่อผู้ซื้อและผู้ผลิต (dead weight loss) หรือเรียกว่าภาระส่วนเกิน

4. ภาษียมีผลต่อแรงจูงใจในการทำงาน (labor incentive) เช่น การกำหนดอัตราภาษีส่วนเพิ่ม (marginal tax rate) ที่สูงขึ้นสำหรับภาษีเงินได้จะมีผลต่อการจูงใจในการทำงาน คือ ทำให้คนไม่อยากจะทำงานเพิ่ม เนื่องจากรายได้ที่ทำได้เพิ่มขึ้นจากการทำงานจะต้องเสียภาษีในอัตราสูง ถ้าบุคคลคิดว่าการไม่ทำงานเพิ่มคุ้มค่ากว่าการทำงาน จะเป็นแรงจูงใจให้คนไม่ทำงานเพิ่ม ซึ่งจะมีผลกระทบต่อผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศ

ภาระภาษีสรรพสามิตจะทำให้เพิ่มค่าใช้จ่ายในการบริโภคสินค้าและบริการ ของผู้บริโภค เนื่องจากผู้ผลิต หรือผู้นำเข้าที่ผลิตสินค้าหรือให้บริการหรือนำเข้าสินค้า ซึ่งมีหน้าที่โดยตรงที่จะต้องเสียภาษีตามกฎหมายจะผลักภาระภาษีสรรพสามิตเข้าไปในราคาขายของสินค้าหรือบริการนั้น เพื่อผู้ผลิตจะยังคงได้รายได้สุทธิในส่วนที่ต้องการ ดังนั้น ผู้บริโภคจึงต้องจ่ายเงินเพื่อซื้อสินค้านั้นในราคาที่รวมภาระภาษีสรรพสามิตไว้ด้วยจึงถือว่าการผลักภาระภาษีจากผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าไปสู่ผู้บริโภคหรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายกับผู้รับภาระภาษีเป็นบุคคลคนละคนกันไป ภาระภาษีนี้นักประกอบการอาจผลักภาระได้ทั้งหมดหรือบางส่วนขึ้นอยู่กับความยืดหยุ่นของอุปสงค์และอุปทานด้านราคา และภาวะทางเศรษฐกิจในขณะที่มีการจัดเก็บภาษี

ภาษีสรรพสามิตในประเทศไทย สำหรับสินค้าที่จัดเก็บตามมูลค่าส่วนใหญ่ กำหนดให้มูลค่าใช้ในการคำนวณภาษีสรรพสามิตให้รวมภาษีสรรพสามิตไว้ด้วยภาระภาษีสรรพสามิตที่ตกต้อง

### 2.2.5 ลักษณะภาษีสรรพสามิตที่ดี

ด้วยเหตุที่ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีอากรประเภทหนึ่งในระบบภาษี ดังนั้นการบริหารจัดเก็บให้เกิดประสิทธิภาพได้ประโยชน์สูงสุด จึงอาศัยหลักการของภาษีอากรที่ดี ซึ่งได้มีการกำหนดลักษณะที่ดีของภาษีอากรมาช้านานแล้ว โดย อדם สมิท (Adam Smith) นักเศรษฐศาสตร์ ชาวสก๊อตแลนด์ ได้วางหลักการภาษีอากรที่ดีไว้ 4 ประการ ในหนังสือ “The Wealth of Nations” (ค.ศ.1776) ซึ่งได้แก่ หลักความเป็นธรรม (Equity) หลักความแน่นอน (Certainty) หลักความสะดวก (Convenience) และหลักความประหยัด (Economy) หลักการทั้ง 4 ประการนี้เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป แต่ต่อมาเมื่อสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจสังคม และการเมืองของโลกได้วิวัฒนาการมาโดยลำดับ จึงมีการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับภาษีอากรที่ดีเพิ่มมากขึ้น โดยสามารถกล่าวถึงหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร ดังนี้

1. หลักความแน่นอน<sup>37</sup> (Certainty) ภาษีอากรที่เรียกเก็บนั้นควรจะต้องมีความชัดเจนในแง่ของบุคคลที่จะเสียภาษี ฐานที่จะนำมาใช้คิดคำนวณภาษี อัตราภาษีที่เกี่ยวข้อง กำหนดเวลาที่จะต้องเสียภาษี และวิธีการชำระภาษี หากระบบการภาษีอากรใดมีความแน่นอนและชัดเจน ดังกล่าวแล้ว ย่อมจะสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีอากรได้ดีขึ้น เพราะทางด้านผู้เสียภาษีเองก็จะได้รับประโยชน์จากการตัดสินใจและการวางแผนล่วงหน้าได้อย่างถูกต้อง

2. หลักของการประหยัด<sup>38</sup> (Low compliance and collection costs) หมายถึง การประหยัดรายจ่ายของผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษีจะมีผลให้การจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพและเกิดประสิทธิผลได้โดยใช้ค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บภาษีให้น้อยที่สุด และให้ได้รับผลประโยชน์มากที่สุด

<sup>37</sup>เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. หน้า 124.

<sup>38</sup>เรื่องเดียวกัน. หน้า 124.



3. หลักความเป็นธรรม<sup>39</sup> (Equity) ระบบภาษีอากรที่ดีต้องเป็นระบบที่มีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเอง และระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีกับประชาชนผู้เสียภาษีอากรทั้งหลาย หลักความเป็นธรรมนี้นับเป็นหัวใจของระบบภาษีอากรที่ดี ถ้าหากระบบภาษีอากรใดปราศจากความเป็นธรรมแล้ว ความยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจ (voluntary compliance) ก็คงจะเกิดขึ้นได้ยาก

4. หลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ<sup>40</sup> (Economic Neutrality) หมายถึง ภาษีอากรจะต้องไม่เปลี่ยนแปลงหรือกระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภคหรือการออม การแข่งขันผลิตสินค้าและบริการของผู้ผลิต ตลอดจนการทำงานของกลไกตลาด ภาษีที่เก็บจากสินค้าและบริการที่จะมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจมากที่สุด ก็คือ ภาษีการขายทั่วไป (general sales tax) ซึ่งเก็บจากการขายสินค้าและบริการต่าง ๆ ในอัตราที่เท่ากัน

5. หลักของการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ<sup>41</sup> (Enforceability) หมายถึง ภาษีอากรทุกประเภทที่จะจัดเก็บจะต้องสามารถทำการบริหารจัดการเก็บอย่างได้ผลในทางปฏิบัติจะต้องไม่กำหนดหลักเกณฑ์ใด ๆ ที่จะเป็นไปได้ในการบังคับใช้

6. หลักอำนาจรายได้<sup>42</sup> (Productivity) ภาษีอากรที่ดีควรเป็นภาษีที่สามารถทำรายได้สูงให้กับรัฐบาลหากระบบภาษีอากรใดมีโครงสร้างที่อำนาจรายได้ให้กับรัฐบาลต่ำ เมื่อรัฐบาลมีความจำเป็นจะต้องจัดเก็บภาษีอากรเพื่อนำมาใช้จ่ายเพิ่มขึ้น รัฐบาลก็ต้องเพิ่มอัตราภาษีที่มีอยู่เดิมหรือเพิ่มการจัดเก็บประเภทภาษีใหม่ ๆ ซึ่งในทัศนะของผู้เสียภาษีจะเห็นว่าเป็นการสร้างความสะดวกเพิ่มเติมให้กับคนอันจะมีผลกระทบกระเทือนต่อระดับความสมัครใจในการเสียภาษีอากรได้ ดังนั้น ระบบภาษีอากรที่ดีตามหลักนี้จึงควรประกอบด้วยภาษีอากรน้อยประเภท แต่ภาษีอากรแต่ละประเภทสามารถทำรายได้ให้กับรัฐบาลได้สูงทั้งในปัจจุบันและเมื่อสถานการณ์ทางเศรษฐกิจเปลี่ยนแปลงไป

7. หลักความยืดหยุ่น<sup>43</sup> (Flexibility) ต้องมีความยืดหยุ่นหรือปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจได้อย่างเหมาะสม เช่น ในขณะที่ระบบเศรษฐกิจประสบกับปัญหาหาระดับราคาสินค้าเพิ่มสูงขึ้นหรือปัญหาภาวะเงินเฟ้อ โครงสร้างภาษีอากรที่ดีตามความหมายนี้ควรจะเป็นโครงสร้างที่ส่งผลให้มีการจัดเก็บภาษีมากขึ้น ทั้งนี้เพื่อจะได้ช่วยลดการใช้จ่ายของภาคเอกชนอันจะมี

<sup>39</sup> เรื่องเดียวกัน. หน้า 125.

<sup>40</sup> วิทย์ ต้นตยกุล. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร : อักษรสัมพันธ์, 2526, หน้า 23.

<sup>41</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. หน้า 125.

<sup>42</sup> เรื่องเดียวกัน. หน้า 126.

<sup>43</sup> เรื่องเดียวกัน.

8. หลักประสิทธิภาพในการบริหาร (Administrative Efficiency) กล่าวคือ ควรเป็นระบบที่เสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อยที่สุดในขณะที่ผลประโยชน์ที่ได้รับสูงสุด กล่าวคือ เสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อยกว่าหรือเท่าเดิมแต่ภาษีที่ได้รับมากกว่าเดิมทั้งนี้หลักการสำคัญขึ้นอยู่กับประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของหน่วยงานรับผิดชอบการจัดเก็บภาษีอากรด้วย หากหน่วยงานดังกล่าวสามารถจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีอากรได้อย่างทั่วถึงและเต็มเม็ดเต็มหน่วยประสิทธิภาพในการบริหารภาษีอากรนี้นอกจากจะพิจารณาจากค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรแล้ว ยังมีค่าใช้จ่ายในส่วนที่เกิดขึ้นกับผู้เสียภาษีด้วยซึ่งหากลดลงไปได้ก็จะมีส่วนช่วยยกระดับความสนใจในการเสียภาษีอากรได้สูงขึ้น<sup>44</sup>

9. หลักความสะดวก<sup>45</sup> (Convenience) กล่าวคือ การเก็บภาษีอากรควรเรียกเก็บตามระยะเวลาและวิธีการที่สะดวกแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นสำคัญ ซึ่งต่อมาได้มีการครอบคลุมถึงผู้จัดเก็บภาษีด้วย

---

<sup>44</sup> ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล. กฎหมายภาษีอากร 1, เอกสารการสอนสาขาวิชานิติศาสตร์. กรุงเทพมหานคร : บริษัท นวคนก จำกัด, 2527, หน้า 72-82.

<sup>45</sup> Adam Smith. **The Wealth of Nations**. New York : Random House, Inc. p. 778. อ้างถึงใน จีระประภา มากกลิ่น. ปัญหาการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2537, หน้า 30.

### บทที่ 3

## ภาษีสรรพสามิตในประเทศไทย

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในประเทศไทยอยู่ภายใต้การควบคุมดูแลของกรมสรรพสามิต ซึ่งมีการเริ่มต้นจัดเก็บจากสินค้า 2 ชนิด คือสุรา และฝิ่น โดยระยะแรกมีลักษณะการจัดเก็บเช่นเดียวกับภาษีอากรอื่น ๆ ที่มอบหมายให้นายอากรผูกขาดเป็นผู้ดำเนินการ และนำส่งรายได้ให้รัฐ

การจัดเก็บภาษีสุรานั้นได้มีปรากฏเป็นหลักฐานในต้นสมัยกรุงศรีอยุธยา รัชสมัยของพระเจ้าปราสาททอง พ.ศ. 2178 ได้กล่าวถึงไว้ในกฎหมายลักษณะพระธรรมนูญ ฝิ่นนั้นแต่เดิมการผลิตและจำหน่ายไม่ถือว่าเป็นสิ่งผิดกฎหมาย<sup>1</sup> โดยเริ่มมีปรากฏเป็นหลักฐานทางกฎหมาย จากการใช้กฎหมายฝิ่นฉบับจุลศักราช 1213 (พ.ศ. 2374)<sup>2</sup> ต่อมาได้มีการเพิ่มประเภทสินค้าจัดเก็บภาษีสรรพสามิตมากขึ้นและยกเลิกสินค้าบางชนิดไปตามสมัย โดยมีการบริหารการจัดเก็บภาษีจากสินค้าแต่ละประเภทโดยอาศัยกฎหมายแต่ละฉบับในการควบคุม เช่นพระราชบัญญัติภาษีน้ำมันซึ่งทำในราชอาณาจักร พ.ศ. 2507 ใช้ควบคุมการจัดเก็บภาษีสินค้าน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน พระราชบัญญัติภาษีเครื่องดื่ม พ.ศ. 2509 ใช้ควบคุมการจัดเก็บภาษีสินค้าเครื่องดื่ม พระราชบัญญัติยานัตถุ์ พ.ศ. 2486 ใช้ควบคุมการจัดเก็บภาษีสินค้ายานัตถุ์<sup>3</sup> ซึ่งเป็นลักษณะของการจัดเก็บภาษีสินค้าหรือการขายเฉพาะอย่าง

จากการบริหารจัดการภาษีในลักษณะที่กฎหมายกระจัดกระจายกันอยู่ดังกล่าว เป็นปัญหาในการบริหารและควบคุมการจัดเก็บภาษีจากสินค้าแต่ละประเภท เกิดความยุ่งยากต่อการทำงานเข้าใจของผู้ปฏิบัติทั้งในส่วนของเจ้าหน้าที่ และผู้มีหน้าที่เสียภาษีตลอดจนนโยบายการบริหารจัดเก็บ

---

<sup>1</sup>เพื่อ สุวรรณนิน . ภาษีสรรพสามิตในประเทศไทย. การวิจัยส่วนบุคคล, วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร, 2511, หน้า 1.

<sup>2</sup>ชวลิต เศรษฐเมธิกุล . “สรรพสามิตกับรายได้ของประเทศ.” รายงานการวิจัยส่วนบุคคล, วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร, 2541, หน้า 18 – 21.

<sup>3</sup>เสนห์ โพธิปฐมและสาทร ไชยฤกษ์ . คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต . ม.ป.ศ. , ม . ป . ป . , หน้า 1.

ต่อมาได้มีการรวบรวมกฎหมายสำหรับการควบคุมสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตไว้ด้วยกันในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และในพระราชบัญญัติพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 โดยตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เป็นกฎหมายที่ได้กำหนดโครงสร้างของการบริหารจัดการเก็บภาษีสรรพสามิต กำหนดหลักการและวิธีการจัดเก็บภาษีไว้เป็นหมวดหมู่ตามลักษณะ เช่น การกำหนดฐานของการจัดเก็บภาษี การยื่นแบบรายการและการชำระภาษี วิธีการเสียภาษีการประเมิน การวางประกันค่าภาษีหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้เสียภาษี การคัดค้านการประเมินและการอุทธรณ์ค่าวินิจฉัยค่าคัดค้านและการฟ้องคดีต่อศาล ตลอดจนอำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานสรรพสามิต ในส่วนของพระราชบัญญัติพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เป็นกฎหมายที่กำหนดประเภทสินค้าและอัตราภาษี<sup>4</sup> โดยพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวมีหลักการเฉพาะเกี่ยวกับประเภท ชนิดของสินค้าและอัตราภาษี<sup>5</sup> ดังนี้

1. ประเภท ชนิดของสินค้า โดยจะกำหนดความหมายและลักษณะของสินค้าที่จัดเก็บไว้เป็นหลักทั่วไป ถ้าจะจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสินค้านั้น เป็นชนิดใดบ้างก็จะระบุชื่อประเภทสินค้าไว้แจ้งชัด เช่นการกำหนดให้เครื่องไฟฟ้าเป็นสินค้าในพิกัตที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต หากแต่เก็บจากสินค้าไฟฟ้าเฉพาะเครื่องปรับอากาศที่มีขนาดทำความเย็นไม่เกิน 72,000 บีทียู และโคมไฟฟ้า หรือโคมระย้าสำหรับติดผนังหรือเพดาน ส่วนที่นอกเหนือจากนี้ก็เป็นเครื่องไฟฟ้าตามความหมายที่กำหนดไว้ แต่ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต

2. อัตราภาษี จะกำหนดไว้ให้เลือกเก็บเป็น 2 ลักษณะ คือ เก็บตามมูลค่าหรือตามปริมาณ โดยระบุอัตราให้จัดเก็บไว้ทั้งมูลค่าและปริมาณถ้าอัตราใดคำนวณภาษีได้สูงกว่าจะต้องเสียตามอัตรานั้น เว้นแต่กรณีระบุเป็นอัตราตามมูลค่าหรือปริมาณแต่เพียงอย่างเดียว

ส่วนสินค้าที่ยังมีการจำกัดควบคุมอย่างเด็ดขาด และผูกขาดการจัดเก็บภาษี เนื่องจากเป็นอันตรายต่อผู้บริโภค และยังอาจก่อให้เกิดปัญหาต่อเนื่องมาสู่สังคม เช่น สุรา ยาสูบ และไฟ จึงยังคงลักษณะการควบคุมไว้โดยมีกฎหมายฉบับหนึ่งสำหรับการควบคุมสินค้าหนึ่งชนิด เช่น

<sup>4</sup>บรรหาร บัณฑุกุล. การจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527. สำนักพิมพ์, 2529, หน้า 1-2.

<sup>5</sup>ฐาปณี มหาวรรคศิลป์. “ภาษีสรรพสามิต : เครื่องมือนโยบายเพื่อแก้ปัญหามลพิษสิ่งแวดล้อม.” ภาคนิพนธ์รัฐศาสตรมหาบัณฑิต คณะรัฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2543, หน้า 32.

ในปัจจุบันกรมสรรพสามิตจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการทั้งสิ้น 17 ชนิด มีการบริหารการจัดเก็บภาษีโดยอาศัยกฎหมายที่ต้องควบคุมสินค้านี้ดังกล่าว 5 ฉบับ คือ

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตใช้บริหารการจัดเก็บภาษี 14 สินค้า คือ น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน เครื่องดื่ม เครื่องไฟฟ้า แก้วและเครื่องแก้ว รถยนต์ เรือ ผลิตภัณฑ์เครื่องหอมและเครื่องสำอาง พรมและสิ่งทอปูพื้นอื่น ๆ รถจักรยานยนต์ แบตเตอรี่ หินอ่อน-หินแกรนิต สารทำลายชั้นบรรยากาศโอโซนประเภทอนุพันธ์ฮาโลเจนเต็ดของไฮโดรคาร์บอน สนามม้า สนามกอล์ฟ (3.1) พระราชบัญญัติสุรา (3.2) พระราชบัญญัติยาสูบ (3.3) พระราชบัญญัติไฟ (3.4) ใช้บริหารการจัดเก็บภาษีสินค้า สุรา ยาสูบ และไฟ

### 3.1 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 (3.1.1) เป็นกฎหมายที่กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ซึ่งครอบคลุมถึงการกำหนดตัวบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษี ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษี ฐานที่ใช้ในการคำนวณภาษี การยื่นแบบรายการและการชำระภาษี การควบคุมการจัดเก็บภาษีตลอดจนบทลงโทษ ในส่วน of พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 (3.1.2) เป็นกฎหมายที่ต้องใช้ควบคู่กับพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เนื่องจากมีบทบัญญัติที่มีความสัมพันธ์กัน โดยในพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตจะกำหนดประเภทของสินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษี อัตราภาษีที่จัดเก็บ รวมทั้งอำนาจในการวินิจฉัยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต<sup>7</sup>

#### 3.1.1 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

<sup>6</sup> เสน่ห์ โปธิปฐม และสาทร ไชยฤกษ์. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต. หน้า 2.

<sup>7</sup> จุมพล ริมสาคร. กฎหมายพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับสรรพสามิต. นนทบุรี : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2541, หน้า 236.

ดังที่ทราบแล้วว่าในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้มีการรวบรวมวิธีการบริหารการจัดเก็บภาษีจากหลายพระราชบัญญัติมารวมไว้ด้วยกันและได้กำหนดโครงสร้างการบริหารการจัดเก็บภาษีขึ้นให้สอดคล้องกับหลักการในทางปฏิบัติ สำหรับในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะนำเสนอเฉพาะเรื่องที่เป็นประเด็นสำคัญสำหรับการศึกษาในเรื่องผู้มีหน้าที่เสียภาษี (3.1.1.1) ความรับผิดชอบ ผู้เสียภาษี(3.1.1.2) ฐานภาษี(3.1.1.3)

### 3.1.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษี อาจแบ่งออกได้เป็น 4 ประเภท คือ ผู้ประกอบอุตสาหกรรม (ก) ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ (ข) ผู้นำเข้าซึ่งสินค้า (ค) และผู้อื่นที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี (ง)

#### (ก) ผู้ประกอบอุตสาหกรรม

ผู้ประกอบอุตสาหกรรม หมายถึง เจ้าของหรือผู้จัดการ หรือบุคคลอื่นซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรม<sup>8</sup> ซึ่งได้แก่<sup>9</sup>

(1) เจ้าของซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรม หมายถึงบุคคลผู้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ (Owner) หรือมีสิทธิอื่นใดในโรงอุตสาหกรรม ซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรมนั้น ไม่ว่าจะบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล

(2) ผู้จัดการซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรม หมายถึงผู้มีอำนาจสั่งการ (Director) ในการดำเนินธุรกิจหรือกิจการของโรงอุตสาหกรรม ซึ่งอาจจะเป็นเจ้าของโรงอุตสาหกรรมหรือบุคคลอื่นก็ได้

(3) บุคคลอื่นในที่นี้หมายถึงบุคคลใดก็ตามที่มีใช่เจ้าของหรือผู้จัดการของโรงอุตสาหกรรมแต่ถ้าเป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ (Responsibility) ในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรม

ดังนั้น ผู้ประกอบอุตสาหกรรม หมายถึง เจ้าของหรือผู้จัดการหรือบุคคลอื่นซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรม<sup>10</sup>

#### (ข) ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ

<sup>8</sup>พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 . มาตรา 4.

<sup>9</sup>ประกาศ คงเอียด. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต. หน้า 82-83.

<sup>10</sup>จุมพล ริมสาคร. กฎหมายภาษีสรรพสามิต, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต. นนทบุรี . โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2541, หน้า 181.

ผู้ประกอบการสถานบริการ หมายถึง เจ้าของหรือผู้จัดการ หรือบุคคลอื่นซึ่ง รับผิดชอบในการดำเนินงานของสถานที่สำหรับ ประกอบกิจการในด้านบริการที่มุ่งหารายได้ เพื่อประโยชน์ทางธุรกิจของผู้ประกอบการ<sup>11</sup> ตามที่ ระบุไว้ในกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต<sup>12</sup>

ความหมายของผู้ประกอบการสถานบริการจะมีลักษณะทำนองเดียวกับผู้ประกอบการ อุตสาหกรรมและจะต้องเป็นการประกอบการสถานบริการที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราภาษี สรรพสามิตด้วย จึงจะเป็นผู้ประกอบการสถานบริการที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต ซึ่งในปัจจุบันมี 2 ประเภทกิจการ คือ สนามแข่งม้า (Horse Racing Course) และสนาม กอล์ฟ (Golf Course)

#### (ค) ผู้นำเข้าซึ่งสินค้า

การนำเข้าซึ่งสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตหมายความถึง การ นำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร<sup>13</sup> ดังนั้น ผู้นำเข้าจึงหมายความว่า “ผู้นำของเข้า” ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ซึ่งหมายความรวมถึงเจ้าของ หรือบุคคล อื่นซึ่งเป็นผู้ครอบครอง หรือมีส่วนได้เสียชั่วขณะหนึ่งในของใด ๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามา จนถึงเวลาที่ส่งมอบให้ไปโดยถูกต้องพ้นจากรักษาของพนักงานศุลกากร<sup>14</sup>

ผู้นำเข้าซึ่งสินค้าตามกฎหมายสรรพสามิต จึงหมายถึงเจ้าของหรือผู้ที่มีกรรมสิทธิ์ใน สินค้า นั้น และบุคคลอื่นที่มีใช่เจ้าของหรือผู้ที่มีกรรมสิทธิ์ในสินค้านั้นด้วย แต่ต้องเป็นผู้ ครอบครองหรือมีส่วนได้เสียในเวลาที่นำสินค้าเข้ามา

#### (ง) ผู้อื่นตามที่พระราชบัญญัตินี้กำหนด

หลักการของภาษีสรรพสามิต มุ่งหมายที่จะให้ผู้ผลิตและผู้นำเข้า ซึ่งสินค้าและ ผู้ประกอบการสถานบริการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ก็ได้กำหนดให้บุคคลอื่นเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีด้วยใน บางกรณี การที่กฎหมายกำหนดไว้เช่นนี้ก็เพื่อป้องกันปัญหาหนีภาษีและหลีกเลี่ยงภาษี และเพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมี ประสิทธิภาพ พระราชบัญญัติภาษี สรรพสามิต พ.ศ. 2527 จึงกำหนดให้บุคคลอื่นในกรณีดังต่อไปนี้ มีหน้าที่เสียภาษีด้วย

<sup>11</sup>ประกาศ คงเอียด. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต. หน้า 92.

<sup>12</sup>พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527. มาตรา 4.

<sup>13</sup>พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527. มาตรา 4.

<sup>14</sup>พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469. มาตรา 2.

(1) ผู้โอน ผู้รับโอน และหรือบุคคลอื่นที่กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียภาษีสำหรับสินค้านำเข้าที่ได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับกรณีนี้ จะเป็นในกรณีสินค้าซึ่งในเวลานำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษี เพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้เองโดยบุคคลที่มีสิทธิเช่นนั้น หรือเพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้ประโยชน์อย่างใดที่กำหนดไว้โดยเฉพาะถ้าสินค้านั้นได้ออนไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้น หรือลดอัตราภาษีหรือได้นำไปใช้ในการอื่นนอกจากที่กำหนดไว้หรือสิทธิที่ได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีสิ้นสุดลง สินค้านั้นจะต้องเสียภาษีโดยถือตามมูลค่าหรือปริมาณ และอัตราภาษีที่เป็นอยู่ใน วันโอนหรือนำไปใช้ในการอื่น หรือวันที่สิทธิได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีสิ้นสุดลงเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี<sup>15</sup>

(2) ผู้โอนและผู้รับโอน หรือผู้ได้รับเอกสิทธิ์ สำหรับสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรซึ่งจำหน่ายให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิ์โดยได้รับยกเว้นหรือคืนภาษี

สินค้าทุกประเภทตามที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตที่ผลิตในราชอาณาจักร โดยผู้ประกอบการ ถ้ามีการจำหน่ายให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิ์ตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศหรือตามสัญญาฉบับนานาชาติ หรือทางการทูตตามหลักถ้อยที่ถ้อยอาศัยปฏิบัติต่อกันจะได้รับยกเว้นหรือคืนภาษี โดยต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวงด้วย จึงจะได้รับยกเว้นหรือคืนภาษีโดยสมบูรณ์และเมื่อได้รับยกเว้นหรือคืนภาษีแล้ว ถ้าต่อมาภายหลังสินค้านั้นได้ออนไปยังผู้ที่ไม่ใช่ เอกสิทธิ์หรือเอกสิทธิ์สิ้นสุดลงโดยเหตุอื่นที่ไม่ใช่ความตาย สินค้านั้นก็จะต้องเสียภาษีด้วย<sup>16</sup>

(3) เจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บน

หมายความว่า เจ้าของสถานที่นอกโรงอุตสาหกรรม ที่อธิบดีอนุญาตให้ใช้เป็นที่เก็บสินค้าได้ โดยยังไม่ต้องเสียภาษี<sup>17</sup> เจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้น กฎหมายได้กำหนดให้หมายความรวมถึงผู้จัดการหรือบุคคลอื่นซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของคลังสินค้าทัณฑ์บนด้วย

หน้าที่เสียภาษีเกิดขึ้น ในกรณีที่มีสินค้าขาดไปจากบัญชีคุมสินค้า เนื่องจากการนำสินค้าที่ยังมิได้เสียภาษีออกจากโรงอุตสาหกรรมไปเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนนั้น กฎหมาย

<sup>15</sup>พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527. มาตรา 11.

<sup>16</sup>พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527. มาตรา 12 วรรคสอง.

<sup>17</sup>พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527. มาตรา 4.



การที่กฎหมายกำหนดไว้เช่นนี้ ก็เพื่อมิให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีโดยอาศัยคลังสินค้าทัณฑ์บน เป็นช่องทางที่จะกล่าวอ้างว่ามีการสูญหาย ทั้งนี้เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปโดยถูกต้องครบถ้วน

(4) ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้ประกอบการสถานบริการที่ควบเข้ากันหรือโอนกิจการให้แก่กัน

หน้าที่เสียภาษีมีในกรณีที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้ประกอบการสถานบริการควบเข้ากัน หรือโอนกิจการให้แก่กัน ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้ประกอบการสถานบริการที่ตั้งขึ้นใหม่โดยการควบเข้ากันหรือผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้ประกอบการสถานบริการที่รับโอนกับผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้ประกอบการสถานบริการเดิม รับผิดชอบร่วมกันในการชำระภาษีของกิจการเดิมที่ควบเข้ากันหรือกิจการที่โอนนั้น<sup>20</sup>

สรุปได้ว่าเป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคนเดิมกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีคนใหม่มีความรับผิดชอบร่วมกัน

(5) ผู้ดัดแปลงสำหรับสินค้ารถยนต์

ในกรณีสินค้ารถยนต์นั้น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 กำหนดไว้เป็นพิเศษสำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษี นอกเหนือจากผู้ผลิตและผู้นำเข้าแล้ว ยังกำหนดให้ ผู้ดัดแปลงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีด้วย<sup>21</sup> โดยนิยามให้ผู้ดัดแปลงหมายความรวมถึงผู้ที่จ้างหรือจัดให้ผู้อื่นทำการดัดแปลง<sup>22</sup> และให้ความหมายของการดัดแปลงไว้ว่าเป็นการกระทำใด ๆ ต่อรถยนต์กระบะหรือรถยนต์บรรทุกที่มีลักษณะเป็นรถตู้ หรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งเกินสิบคนหรือรถจักรยานยนต์หรือรถยนต์ที่มีเฉพาะแชสซีส์และ

<sup>18</sup>พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527. มาตรา 39.

<sup>19</sup>พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527. มาตรา 42.

<sup>20</sup>พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527. มาตรา 57.

<sup>21</sup>พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527. มาตรา 144 เบญจ .

<sup>22</sup>พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527. มาตรา 144 ตรี วรรคสาม .

(6) ผู้กระทำผิดตามมาตรา 161 คือฐานมิใช่ไว้ในครอบครองซึ่งสินค้าโดยรู้ว่าเป็นสินค้าที่มีได้เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ครบถ้วน หรือครอบครองโดยไม่มีสิทธิโดยชอบด้วยกฎหมายซึ่งสินค้าโดยรับยกเว้นภาษี หรือสินค้าที่ได้รับคืนภาษีแล้ว และ มาตรา 162 คือฐานขายสินค้า หรือมิใช่เพื่อขายโดยรู้ว่าเป็นสินค้าที่มีได้เสียภาษี ขายสินค้าหรือเสียภาษีไม่ครบถ้วน หรือขายหรือมิใช่เพื่อขายโดยไม่มีสิทธิโดยชอบด้วยกฎหมายซึ่งสินค้าได้รับยกเว้นภาษีหรือสินค้าที่ได้รับคืนภาษีแล้ว

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดให้ผู้กระทำผิดทางอาญาสำหรับความผิดตามมาตรา 161 และมาตรา 162 นอกจากจะต้องรับโทษทางอาญาตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว ให้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับสินค้าที่เป็นวัตถุแห่งการกระทำผิดนั้นด้วยและหากไม่ชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนด อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจสั่งให้นำสินค้านั้นออกขายทอดตลาดได้ เงินที่ได้จากการขายทอดตลาด เมื่อหักใช้ค่าเก็บรักษา ค่าใช้จ่ายในการขายทอดตลาดและค่าภาษีตามลำดับแล้ว ยังมีเงินเหลืออยู่เท่าใดให้คืนแก่เจ้าของสินค้า แต่ถ้าไม่มารับคืนภายในหนึ่งปี ให้เงินนั้นตกเป็นของแผ่นดิน<sup>26</sup>

องค์ประกอบสำคัญของผู้มีหน้าที่เสียภาษีในกรณีนี้ ก็จะต้องเป็น “ผู้กระทำความผิด” ตามที่กฎหมายกำหนดไว้ การที่จะถือว่าเป็นผู้กระทำความผิดตามหลักทั่วไป จะต้องมีการพิพากษาของศาลระบุว่าบุคคลนั้นได้กระทำความผิดแล้ว แต่มีกรณีที่มีการเปรียบเทียบคดีตามกฎหมายนี้ และมีผู้ที่ยินยอมชำระค่าปรับตามที่กฎหมายกำหนดก็ถือว่าเป็นผู้กระทำความผิดเช่นเดียวกัน ดังนั้น เมื่อมีการดำเนินคดีตามฐานความผิดดังกล่าวแล้ว ผู้กระทำความผิดก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสำหรับสินค้าที่เป็นวัตถุแห่งการกระทำความผิดนั้นด้วย

<sup>23</sup>กฎกระทรวงฉบับที่ 26 (พ.ศ.2543) แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 28 (พ.ศ. 2535) ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วยการกำหนดสิ่งทีนำไปตัดแปลงให้เป็นรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคน

<sup>24</sup>พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 . มาตรา 144 ตรี วรรคหนึ่ง .

<sup>25</sup>พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527. มาตรา 144 ตรี วรรคสอง .

<sup>26</sup>พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 . มาตรา 163.

### 3.1.1.2 ความรับผิดในอันต้องเสียภาษี

ความรับผิดในอันต้องเสียภาษี<sup>27</sup> หมายถึง การเกิดขึ้นซึ่งภาระหรือหน้าที่ในการเสียภาษีของบุคคลที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งความรับผิดในอันต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มี 8 ประการ<sup>28</sup> ดังนี้

1. กรณีสินค้าผลิตขึ้นในราชอาณาจักร ความรับผิดในอันต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม หรือนำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน เว้นแต่การนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือนำสินค้าจากคลังสินค้าทัณฑ์บน กลับคืนไปเก็บในโรงอุตสาหกรรมหรือไปเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนอีกแห่งหนึ่ง

หากความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนเกิดขึ้นก่อนนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้ถือว่าความรับผิดในอันต้องเสียภาษีสรรพสามิต เกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดในอันต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจะเกิดขึ้นได้ในกรณีที่มีการซื้อขาย สินค้าก่อนนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม สำหรับการนำสินค้าไปใช้ในโรงอุตสาหกรรมให้ถือว่าเป็นการนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมด้วย<sup>29</sup>

สำหรับความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าเกิดขึ้นเมื่อมีกรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้ คือ

- (1) เมื่อมีการส่งมอบสินค้า หรือ
- (2) เมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์สินค้า หรือ
- (3) เมื่อได้รับชำระราคาสินค้า หรือ
- (4) เมื่อได้ออกใบกำกับสินค้า

ทั้งนี้แล้วแต่ว่ากรณีใดเกิดขึ้นก่อน

2. กรณีบริการ ความรับผิดในอันต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระค่าบริการในกรณีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ว่า

<sup>27</sup>พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527. มาตรา 10 (1).

<sup>28</sup>ประกาศ กงเอียด. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต. หน้า 111 - 112.

<sup>29</sup>พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527. มาตรา 10 (2).

3. กรณีสินค้านำเข้า ความรับผิดในอันต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาเดียวกับความ รับผิดในอันต้องเสียภาษีศุลกากรสำหรับสินค้านำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เว้นแต่ในกรณีสินค้าเก็บอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นในเวลาที่น่า สินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน<sup>31</sup>
4. กรณีตัดแปลงรถยนต์ ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อการ ด้ดแปลงสิ้นสุดลง<sup>32</sup>
5. กรณีนำรถยนต์ไปแสดงหรือเก็บไว้ในสถานแสดงรถยนต์เพื่อขาย ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>33</sup>
6. กรณีสินค้าที่นำเข้าโดยได้รับการยกเว้นหรือลดอัตราภาษี เพราะเหตุ ที่นำเข้ามาเพื่อใช้เอง โดยบุคคลที่มีสิทธิเช่นนั้นหรือเพราะนำเข้ามาเพื่อใช้ประโยชน์อย่างใดที่ กำหนดไว้ โดยเฉพาะ ต่อมามีการโอนไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือ ลดอัตราภาษี หรือนำไปใช้ในการอื่นนอกจากที่กำหนดไว้หรือสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษี สิ้นสุดลง ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อมีการ โอนหรือเมื่อสิทธิสิ้นสุดลง
7. กรณีสินค้าซึ่งผู้ประกอบการได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี กรณี จำหน่ายให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิ์แล้วเอกสิทธิ์ของผู้นั้นสิ้นสุดลง โดยเหตุอื่นนอกจากความตาย หรือได้โอน สินค้าไปเป็นของบุคคลอื่นที่ไม่มีเอกสิทธิ์ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษี เกิดขึ้นเมื่อมีการ โอนหรือเมื่อเอกสิทธิ์สิ้นสุดลง
8. กรณีสินค้าขาดไปจากบัญชีคุมสินค้าในคลังสินค้าทัณฑ์บน เจ้าของ คลังสินค้าทัณฑ์บนมีหน้าต้องเสียภาษีสำหรับสินค้าที่ขาดไปพร้อมเบี้ยปรับอีก 2 เท่าของเงินภาษี นั้น

### 3.1.1.3 ฐานภาษี (Tax Base)

<sup>30</sup>พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 . มาตรา 10 (3).

<sup>31</sup>พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 . มาตรา 10 (4).

<sup>32</sup>พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 . มาตรา 144 จัตวา (1).

<sup>33</sup>พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 . มาตรา 144 จัตวา (2).

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการเสียภาษีสำหรับสินค้าไว้ 2 กรณี คือ การเสียภาษีตามปริมาณหรือตามสภาพ (Specific) และการเสียภาษีตามมูลค่าหรือตามราคา (Ad Valorem) ในกรณีสินค้าใดระบุดัตราภาษีไว้ทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณให้เสียภาษีในอัตราที่คิดเป็นมูลค่าภาษีสูงกว่า<sup>34</sup> ดังนั้น การคำนวณภาษีจึงต้องคำนวณเปรียบเทียบระหว่างอัตราตามมูลค่าและตามปริมาณว่าอัตราใดจะคิดเป็นเงินภาษีได้สูงกว่า ผู้มีหน้าที่ก็ต้องเสียภาษีสำหรับจำนวนนั้น

**1. ฐานภาษีตามปริมาณ** คือ ฐานภาษีที่คำนวณโดยถือตามหน่วยตามน้ำหนักสุทธิหรือตามปริมาณสุทธิของสินค้า เช่น ภาชนะ ลูกบาศก์เซนติเมตร กิโลกรัมต่อลิตร<sup>35</sup> โดยสินค้าที่ต้องเสียภาษีตามปริมาณนั้น ให้ถือตามหน่วยตามน้ำหนักสุทธิหรือตามปริมาณสุทธิของสินค้านั้น เว้นแต่ 2 กรณี ดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีสินค้าประเภทอาหารที่บรรจุภาชนะโดยมีของเหลวหล่อเลี้ยงด้วยเพื่อประโยชน์ในการถนอมอาหาร น้ำหนักที่ใช้เป็นเกณฑ์คำนวณภาษี ให้ถือเอาน้ำหนักแห้งสินค้ารวมทั้งของเหลวที่บรรจุในภาชนะนั้น

(2) ในกรณีสินค้าที่บรรจุในหีบห่อหรือภาชนะใด ๆ เพื่อจำหน่ายทั้งหีบห่อหรือภาชนะ และมีเครื่องหมายหรือป้ายแสดงปริมาณแห่งสินค้าติดไว้ที่หีบห่อหรือภาชนะนั้น ๆ เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี อธิบดีจะถือว่าหีบห่อหรือภาชนะนั้น ๆ บรรจุสินค้าตามปริมาณที่แสดงไว้ก็ได้<sup>36</sup>

**2. ฐานภาษีตามมูลค่า** คือ ฐานภาษีที่คำนวณโดยถือตามมูลค่าของสินค้าหรือ บริการ<sup>37</sup> เป็นฐานในการคำนวณภาษี โดยกำหนดอัตราภาษีเป็นร้อยละของมูลค่าหรือราคาสินค้าและบริการนั้นๆ

ด้วยเหตุที่กฎหมายได้กำหนดให้การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าและบริการ ในการศึกษาในเรื่องของฐานภาษีตามมูลค่าที่ใช้เพื่อการคำนวณจำนวนภาษี จึงอาจแบ่งออกได้ตามลักษณะชนิดสินค้าที่จัดเก็บเป็น 2 ประเภท คือ ฐานภาษีสำหรับสินค้า (ก) และฐานภาษีสำหรับสถานบริการ (ข)

<sup>34</sup>พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 . มาตรา 8 (1).

<sup>35</sup>จุมพล ริมสาคร . กฎหมายภาษีสรรพสามิต, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีสรรพสามิต. หน้า 194.

<sup>36</sup>พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 . มาตรา 9.

<sup>37</sup>จุมพล ริมสาคร . กฎหมายภาษีสรรพสามิต, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีสรรพสามิต. หน้า 194.

## (ก) ฐานภาษีสำหรับสินค้า

สามารถแยกพิจารณาได้ 3 กรณี คือ กรณีสินค้าที่ผลิตใน  
ราชอาณาจักร กรณี สินค้านำเข้า และกรณีการตัดแปลง

(1) ฐานภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร ให้ถือตามราคาขาย ณ  
โรงอุตสาหกรรม โดยให้รวมภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระด้วย<sup>38</sup>

ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม นับเป็นตัวแปรที่สำคัญเกี่ยวกับฐานภาษี  
สำหรับสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร และตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527  
มิได้กำหนด ความหมายของราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมไว้โดยตรง จึงทำให้  
มีการตีความที่แตกต่างกัน 3 แนวทาง<sup>39</sup> ดังนี้

1) ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม คือ ราคาที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมขาย  
ให้แก่ผู้ซื้อที่ปรากฏตามใบกำกับภาษี (invoice) โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร  
ถ้าถือตามความเห็นนี้ในการคำนวณภาษีก็จะยึดถือมูลค่าตามที่ปรากฏในใบกำกับภาษีซึ่งไม่รวม  
ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นฐานภาษีโดยตรง (ต้นทุน + กำไรมาตรฐาน + ค่าใช้จ่ายในการ  
จ่ายในการบริหาร + ภาษีพึงชำระ)

2) ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม คือ ราคาต้นทุนของสินค้าบวกด้วย  
กำไร ณ โรงอุตสาหกรรม ซึ่งจะรวมอยู่ในราคาสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมขายให้แก่ผู้ซื้อ  
กรณีนี้จะถือว่าราคาสินค้าตามใบกำกับภาษีที่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นมูลค่าที่ใช้ในการคำนวณ  
ภาษีโดยตรง แต่จะต้องพิจารณาว่าราคาต้นทุนของสินค้าและกำไร ณ โรงอุตสาหกรรมเป็นเงิน  
จำนวนเท่าใด ก็จะถือจำนวนดังกล่าวนี้เป็นราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ซึ่งเมื่อได้ราคา  
ขาย ณ โรงอุตสาหกรรมแล้วก็จะนำไปคำนวณภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระ และนำภาษี  
สรรพสามิตที่พึงต้องชำระที่คำนวณได้ไปรวมกับราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ได้เท่าใดก็จะเป็น  
มูลค่าที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษี เมื่อนำไปคูณกับอัตราภาษีก็จะได้จำนวนเงินภาษีที่ต้องเสีย  
แนวทางนี้จะให้ความสำคัญกับราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมที่แท้จริงว่าเป็น  
จำนวนเท่าใด (ต้นทุน+กำไรมาตรฐาน+ภาษีพึงชำระ)

3) ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม คือ ราคาสินค้าที่ผู้ประกอบการ  
อุตสาหกรรมได้ขายให้แก่ผู้ซื้อ ณ โรงอุตสาหกรรม โดยไม่รวมค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้น

<sup>38</sup>พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 . มาตรา 8(1).

<sup>39</sup>ประกาศ ลงเข็ชด. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต. หน้า 137-146.

นอกจากปัญหาการกำหนดราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมแล้ว ยังมีกรณีที่ต้องพิจารณา คือ กรณีไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม หรือราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม มีหลายราคา

กรณีไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม หรือราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมมีหลายราคา ให้ถือตามราคาที่ยึดถือตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง<sup>40</sup> ดังนี้

กรณีไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ให้กำหนดราคาโดยวิธีใดวิธีหนึ่ง ดังนี้

(1) ใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมนั้นที่ขาย สินค้าประเภท ชนิด คุณภาพ และปริมาณเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน โดยเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในระยะเวลาสามเดือนที่ล่วงมาแล้ว หากไม่มีราคาเช่นนั้นให้ใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมของผู้ประกอบอุตสาหกรรมรายอื่นที่ขายสินค้าประเภท ชนิด คุณภาพ และปริมาณเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน โดยเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในระยะเวลาสามเดือนที่ล่วงมาแล้ว

(2) ในกรณีที่ไม้อาจกำหนดราคาขายดังกล่าวใน (1) ให้ใช้ราคาจากต้นทุนของสินค้าบวกด้วยกำไรตามอัตรามาตรฐานของสินค้าประเภทนั้น ๆ หากไม่สามารถหารราคาจากต้นทุนได้ ให้ใช้ราคาขายปลีกสูงสุดของสินค้าในตลาดปกติในเดือนที่ล่วงมาแล้ว หักด้วยกำไรตามอัตรามาตรฐานของสินค้าประเภทนั้น ๆ

กรณีที่ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมมีหลายราคา ให้ใช้ราคาขายสูงสุดต่อหน่วยซึ่งยังมีได้หักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนใด ๆ ของสินค้านั้นในเดือนที่ล่วงมาแล้ว

เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศมูลค่าของสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร เพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี โดยกำหนดจากราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมในตลาดปกติได้ โดยมูลค่าของสินค้าที่ประกาศกำหนดดังกล่าว ไม่ต้องนำไปรวมกับภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระอีก<sup>41</sup>

<sup>40</sup>กฎกระทรวง ฉบับที่ 23 พ.ศ. 2534 ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วย หลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร เพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีสรรพสามิต ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2534 .

<sup>41</sup>พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 . มาตรา 8 (1).

(2) ฐานภาษีสำหรับสินค้าที่นำเข้า ฐานภาษี<sup>42</sup> ให้ถือราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้า ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา รวมภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระ แต่ไม่รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดในหมวด 4 ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีที่บุคคล ผู้นำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดอากรขาเข้า ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน หรือตามกฎหมายอื่นให้นำอากรขาเข้าซึ่งได้รับยกเว้นหรือลดอัตราดังกล่าวมารวมในการคำนวณมูลค่าด้วย

ราคา ซี.ไอ.เอฟ. ได้แก่ ราคาสินค้าที่บวกด้วยประกันภัยและค่าขนส่งถึงด่านศุลกากรในราชอาณาจักร ทั้งนี้ เว้นแต่ในกรณีที่อธิบดีกรมศุลกากรประกาศให้ราคาในท้องตลาดสำหรับของประเภทใดประเภทหนึ่งที่ต้องเสียภาษีอากรตามราคาเป็นรายเฉลี่ยตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าในการคำนวณราคาซี.ไอ.เอฟ. หรือในกรณีที่เจ้าพนักงานศุลกากรประเมินราคาเพื่อเสียอากรขาเข้าใหม่ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ให้ถือราคานั้นเป็นราคา สินค้าในการคำนวณราคาซี.ไอ.เอฟ.

(3) ฐานภาษีสำหรับกรณีดัดแปลงรถยนต์ ฐานภาษีให้ถือราคาจำจ้างแรงงานดัดแปลงบวกด้วยค่าวัสดุอุปกรณ์ หรือค่าจ้างทำของซึ่งรวมค่าวัสดุอุปกรณ์อยู่ด้วย แต่ต้องไม่ต่ำกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำสำหรับค่าใช้จ่ายในการดัดแปลงและค่าวัสดุอุปกรณ์ตามที่อธิบดีกำหนด<sup>43</sup>

ฐานภาษีสำหรับสินค้านำรถยนต์ที่เกิดจากการดัดแปลงที่กำหนดให้ถือมูลค่าจากการดัดแปลงเป็นฐานในการคำนวณภาษีนั้นจะใช้บังคับเฉพาะการดัดแปลงที่กระทำโดยผู้ดัดแปลงที่มีได้ประกอบกิจการเป็นธุรกิจ ถ้าเป็นการดัดแปลงโดยผู้ดัดแปลงที่ประกอบกิจการเป็นธุรกิจซึ่งกฎหมายถือว่าเป็น การผลิต และผู้ที่ทำการผลิตก็ย่อมเป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรม ซึ่งต้องเสียภาษีโดยใช้ฐานราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม แต่เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษีสำหรับทั้งผู้ดัดแปลงที่ประกอบกิจการเป็นธุรกิจและมีได้ประกอบกิจการเป็นธุรกิจ ให้มีภาระภาษีที่เท่ากันหรือใกล้เคียงกัน จึงมีการยกเว้นภาษีสำหรับมูลค่ารถยนต์กระบะหรือสิ่งใด ๆ ตามที่กำหนดในกฎกระทรวงก่อนการดัดแปลงสำหรับ รถยนต์นั่ง หรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคนที่เกิดจากการดัดแปลงโดยผู้ดัดแปลงที่ประกอบกิจการเป็น

<sup>42</sup>พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 . มาตรา 8 (3).

<sup>43</sup>พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 . มาตรา 144 เบญจ .



เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยทำให้ฐานภาษีสำหรับสินค้านำเข้าที่เกิดขึ้นจากการ  
 ดัดแปลงต่ำกว่าเกณฑ์ปกติทั่วไป กฎหมายจึงให้อธิบดีมีอำนาจกำหนดเกณฑ์ขั้นต่ำสำหรับ  
 ค่าใช้จ่ายในการดัดแปลงและค่าวัสดุอุปกรณ์ เพื่อเป็นฐานในการคำนวณภาษีได้ด้วย กล่าวคือถ้า  
 ราคาจ้างแรงงานบวกด้วยค่าวัสดุอุปกรณ์หรือค่าจ้างทำของซึ่งรวมค่าวัสดุอุปกรณ์อยู่ด้วยนั้นต่ำกว่า  
 เกณฑ์ขั้นต่ำที่อธิบดีกำหนดก็ให้ใช้เกณฑ์ขั้นต่ำที่อธิบดีกำหนดเป็นฐานในการคำนวณภาษี แต่ถ้า  
 สูงกว่าเกณฑ์ ขั้นต่ำที่อธิบดีกำหนดดังกล่าว ก็ให้ใช้ราคาจ้างแรงงานบวกด้วยค่าวัสดุ  
 วัสดุอุปกรณ์ หรือค่าจ้างทำของ ซึ่งรวมค่าวัสดุอุปกรณ์อยู่ด้วยนั้นเป็นฐานในการคำนวณภาษีแล้วแต่  
 กรณี ดังนั้นในการเสียภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ที่เกิดจากการดัดแปลง จึงต้อง  
 พิจารณาจากเกณฑ์ขั้นต่ำที่อธิบดีกำหนดไว้ด้วย <sup>45</sup>

#### (ข) ฐานภาษีสำหรับบริการ

ให้ถือตามรายรับของสถานบริการรวมภาษีสรรพสามิตที่พึง  
 ต้องชำระ เพื่อประโยชน์ในการคำนวณรายรับของสถานบริการ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจ  
 กำหนดรายรับขั้นต่ำ ของสถานบริการตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง <sup>46</sup>

กฎหมายได้กำหนดความหมายของรายรับไว้ว่า หมายความว่า เงิน ทรัพย์สิน  
 ค่าตอบแทน หรือประโยชน์ใด ๆ ที่อาจคำนวณได้เป็นเงิน ที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการ  
 ให้บริการ <sup>47</sup> จึง อาจแบ่งรายรับออกได้เป็น 2 กรณี คือ

1) เงินที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการให้บริการ กรณีนี้เป็นเรื่องการให้บริการที่ได้รับ  
 ประโยชน์ตอบแทนเป็นเงิน ซึ่งเป็นปกติทั่วไปของการให้บริการ

2) ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน หรือประโยชน์ใด ๆ ที่คำนวณได้เป็นเงินที่  
 ได้รับหรือพึงได้รับจากการให้บริการ กรณีนี้เป็นเรื่องการให้บริการที่ได้รับประโยชน์ตอบแทนอื่น

<sup>44</sup>“ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 27),” 30  
 ธันวาคม 2534 แก้ไขเพิ่มเติมโดย “ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต  
 (ฉบับที่ 50)”. 4 พฤศจิกายน 2540.

<sup>45</sup>“ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง กำหนดเกณฑ์ขั้นต่ำสำหรับค่าใช้จ่ายและค่าวัสดุอุปกรณ์ในการ  
 ดัดแปลงรถยนต์ ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 144 เบญจ”. 17 กันยายน  
 2536.

<sup>46</sup>พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 . มาตรา 8, (2).

<sup>47</sup>พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 . มาตรา 4.

แม้ว่ารายรับของสถานบริการจะมีความหมายค่อนข้างกว้าง แต่ในทางปฏิบัติจะมีการจัดเก็บภาษีสำหรับรายรับบางประเภทของสถานบริการเท่านั้น โดยยกเว้นภาษีสำหรับรายรับอื่น ๆ เช่น รายรับของสถานบริการสนามแข่งม้า ถ้าพิจารณาตามนิยามจะรวมรายรับทุกประเภทที่ ผู้ประกอบกิจการสถานบริการสนามแข่งม้าได้รับจากการให้บริการไม่ว่าจะเป็นค่าผ่านประตู เงินที่ได้รับจากการพนันแข่งม้าหรือแม้กระทั่งรายรับจากการขายอาหารหรือเครื่องดื่มในสถานบริการนั้น แต่ รายรับที่จะต้องเสียภาษีสรรพสามิตจะจำกัดเฉพาะรายรับจากค่าผ่านประตูและรายรับที่หักจากผู้เล่นการพนันแข่งม้าเท่านั้น ส่วนรายรับอื่น ๆ จะได้รับการยกเว้นภาษี หรือในกรณีของสถานบริการสนามกอล์ฟจะมีการจัดเก็บเฉพาะรายรับที่เป็นค่าสมาชิกและค่าใช้บริการสนามกอล์ฟเท่านั้นส่วน รายรับอื่น ๆ จะได้รับยกเว้นภาษีเช่นเดียวกัน<sup>48</sup>

### 3.1.2. พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

เป็นกฎหมายที่กำหนดประเภทสินค้าและอัตราภาษี ซึ่งต้องใช้ควบคู่กับพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เพราะเป็นบทบัญญัติที่มีความสัมพันธ์กันโดยเหตุที่ในการบริหารการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตนั้นต้องจัดเก็บภาษีตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดโดยบทบัญญัติของพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งกำหนดว่าใครคือบุคคลผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี ความรับผิดชอบของภาษีเป็นอย่างไร ส่วนการเก็บจากสินค้าใดและอัตราเท่าไรจะต้องพิจารณาในพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 โดยในบทนี้จะได้ศึกษาถึงโครงสร้างของกฎหมาย (3.1.2.1) และประเภทสินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษี (3.1.2.2)

#### 3.1.2.1 โครงสร้างของพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต<sup>49</sup>

<sup>48</sup>“ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 27).” 30 ธันวาคม 2534; แก้ไขเพิ่มเติมโดย “ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 47).” 14 ตุลาคม 2540.

<sup>49</sup>จุมพล ริมสาคร. กฎหมายพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษี สรรพสามิต. หน้า 255 – 257.

ความหมายของพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต หมายถึง การกำหนดรายละเอียด ต่าง ๆ เกี่ยวกับประเภทของสินค้าและบริการ ตลอดจนจำนวนเงินภาษีสรรพสามิตที่ รัฐเรียกเก็บจากบุคคล ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามที่กำหนดในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตจะระบุไว้ท้ายพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มีสาระสำคัญเกี่ยวกับประเภทของสินค้าหรือสถานบริการที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิต(1) กำหนดอัตราภาษีที่ใช้ในการ จัดเก็บ (2) กำหนดอำนาจในการเพิ่มประเภท สินค้าและสถานบริการ (3) กำหนดอำนาจในการตีความพิกัดอัตราภาษี (4)

(1) กำหนดประเภทของสินค้าหรือสถานบริการที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิต ใน พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตท้ายพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 นั้นเป็นการ กำหนดเฉพาะประเภทของสินค้าที่ต้องจัดเก็บภาษีไว้รวม 6 ประเภท คือ ซีเมนต์ เครื่อง จิตไฟ ยานต์ถู่ น้ำมัน และผลิตภัณฑ์น้ำมัน ไม้จิตไฟ และเครื่องคัม แต่เมื่อมีการแก้ไข เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) และ (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2534 แล้วประเภทของสินค้าที่ต้องจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเปลี่ยนแปลงไปกล่าวคือ มีสินค้านับรวม 7 ประเภท ได้แก่ น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน เครื่องคัม เครื่องไฟฟ้า แก้วและ เครื่องแก้ว รถยนต์ เรือ ผลิตภัณฑ์เครื่องหอมและเครื่องสำอางและกำหนดให้สถานบริการต้อง เสียภาษีสรรพสามิตด้วย ทั้งนี้นอกจากสินค้า 7 ประเภทที่กำหนดไว้ ดังกล่าว แล้ว ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ยังสามารถกำหนดให้เพิ่มประเภทของสินค้าได้โดยการตรา เป็นพระราชกฤษฎีกาด้วย ซึ่งการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวทำให้ประเภทของสินค้าที่หายไปจากพิกัด คือ ซีเมนต์ เครื่องจิตไฟ ยานต์ถู่ ไม้จิตไฟ และน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันบางประเภท เช่น น้ำมันหล่อลื่นเหลว น้ำมันหล่อลื่นไม่เหลว และมีประเภทของสินค้าและบริการที่เพิ่มขึ้น คือ เครื่องไฟฟ้า แก้วและเครื่องแก้ว รถยนต์ เรือ ผลิตภัณฑ์เครื่องหอมและเครื่องสำอาง น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันบางประเภท เช่น แนนพาทรีฟอรัมท ไพโรลายลิสก้าซโซลีน และสถานบริการประเภทสนามแข่งม้า

เหตุที่สินค้าบางประเภทหายไปและมีบางประเภทเพิ่มขึ้นในพิกัด เพราะการ เปลี่ยนแปลงโครงสร้างภาษีจากภาษีการค้าเป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2535 และมีหลักการในการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภาษีว่า ต้องทำให้ภาระภาษีที่จัดเก็บเท่าเดิมหรือ ใกล้เคียงกับภาระเดิมมากที่สุด ซึ่งแต่เดิมสินค้าประเภทใดเสียภาษีสรรพสามิตแล้วจะได้รับการ ยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีการค้าอีกแต่ตามโครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้จัดเก็บจากการขายสินค้าและ ให้บริการทุกประเภทในอัตราภาษีเดียวกันจึงต้องจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าหรือบริการบาง ประเภทที่ยังมีภาระภาษีคงเหลืออยู่ เช่น รถยนต์ เดิมจัดเก็บภาษีการค้าในอัตราร้อยละ 44 เมื่อ จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ดังนั้น ยังคงมีอัตราภาษีเหลืออยู่อีก 37 จึงต้องนำมา

ปัจจุบันสินค้าและสถานบริการที่อยู่ในข่ายต้องจัดเก็บภาษีตามที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตรา ภาษีสรรพสามิต ท้ายพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มี 14 ประเภท ก็น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน เครื่องดื่ม เครื่องไฟฟ้า แก้วและเครื่องแก้ว รถยนต์ เรือ ผลิตภัณฑ์เครื่องหอมและเครื่องสำอาง พรหมและสิ่งทอปูพื้นที่ทำด้วยขนสัตว์ รถจักรยานยนต์ หินอ่อน หินแกรนิต แบริดเจอร์ สารทำลายชั้นบรรยากาศโอโซนประเภทอนุพันธ์ฮาโลเจนเต็ดของไฮโดรคาร์บอน สนามแข่งม้า และสนามกอล์ฟ

2) กำหนดอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บ โดยกำหนดอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บ สำหรับสินค้าและสถานบริการแต่ละประเภทไว้ ทั้งในอัตราตามมูลค่าและในอัตราตามปริมาณ แต่มีสินค้าบางประเภทและสถานบริการที่ถูกกำหนดอัตราภาษีเฉพาะตามมูลค่าเท่านั้น เนื่องจากไม่สามารถใช้อัตราตามปริมาณในการบริหารจัดการเก็บภาษีได้ อัตราภาษีตามมูลค่าหรือที่เรียกว่าอัตรา ภาษีตามราคาจะกำหนดไว้ในลักษณะเป็นร้อยละของมูลค่า ซึ่งมูลค่าดังกล่าว ได้แก่ ราคา ขาย ณ โรงอุตสาหกรรมรวมกับภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระ หรือ รายรับของสถานบริการรวมกับภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระ อัตราภาษีตามปริมาณหรือที่ เรียกว่าอัตราภาษีตามสภาพจะกำหนดไว้ในลักษณะจำนวนต่อหน่วยต่อน้ำหนักสุทธิหรือต่อปริมาณ สุทธิของสินค้า

3) กำหนดอำนาจในการเพิ่มประเภทสินค้าและสถานบริการ โดยกำหนดอำนาจใน การเพิ่มประเภทของสินค้า หรือสถานบริการ เพื่อจัดเก็บภาษีสรรพสามิตไว้ ดังนี้

3.1 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง มีอำนาจออกประกาศ กระทรวงการคลังเพิ่มประเภทสินค้าหรือสถานบริการ เพื่อจัดเก็บภาษีสรรพสามิตได้ โดยอาศัย อำนาจตามความในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ประเภทที่ 01.90 หรือ 02.90 หรือ 03.90 หรือ 04.90 หรือ 05.90 หรือ 06.90 หรือ 07.90 หรือ 09.90 ซึ่งเมื่อออกประกาศกำหนดแล้วต้องนำ ลงประกาศในราชกิจจานุเบกษาด้วย การประกาศกำหนดกรณีนี้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง มีอำนาจกระทำได้โดยไม่ต้องขอความเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรีก่อน

3.2 การเพิ่มประเภทสินค้าโดยการตราเป็นพระราชกฤษฎีกา โดยอาศัย อำนาจตามความในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ตอนที่ 8 สินค้าอื่น ๆ ซึ่งได้ตราพระราช กฤษฎีกาไว้แล้วจำนวน 3 ฉบับ คือ

พระราชกฤษฎีกา กำหนดประเภทสินค้าตามพิกัดอัตราภาษี  
 สรรพสามิต พ.ศ. 2539 กำหนดประเภทสินค้า พรหมและสิ่งทอปูพื้นอื่น ๆ ซึ่งได้บังคับ  
 ตั้งแต่วันที่ 18 กันยายน พ.ศ. 2539

พระราชกฤษฎีกา กำหนดประเภทสินค้าตามพิกัดอัตราภาษี  
 สรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2540 กำหนดประเภทสินค้า รถจักรยานยนต์ หินอ่อนและ  
 หินแกรนิต แบบเตอร์ ซึ่งใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 23 พฤษภาคม พ.ศ. 2540

พระราชกฤษฎีกา กำหนดประเภทสินค้าตามพิกัดอัตราภาษี  
 สรรพสามิต (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2545 กำหนดประเภทสินค้า สารทำลายชั้นบรรยากาศโอโซน  
 ประเภทอนุพันธ์ฮาโลเจนเต็ของไฮโดรคาร์บอน ซึ่งใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 13 กุมภาพันธ์  
 พ.ศ. 2545

4) กำหนดอำนาจในการตีความพิกัดอัตราภาษี เมื่อเกิดปัญหาในการบริหาร  
 จัดเก็บภาษีสรรพสามิตว่า สินค้าบางประเภทเป็นสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตหรือไม่ หรือ  
 ต้องเสียภาษีสรรพสามิตในอัตราใดระหว่างหลายอัตรา กรณีเช่นนี้ อธิบดีกรมสรรพสามิตมีอำนาจ  
 ตีความในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตเพื่อให้เกิดความชัดเจนขึ้น<sup>50</sup> และเมื่อได้ออกคำสั่งกรม  
 สรรพสามิตตีความพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตแล้ว จะต้องนำลงประกาศในราชกิจจานุเบกษา  
 ทั้งนี้ การตีความดังกล่าว มิให้มีผลย้อนหลัง

สรุป พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ซึ่งกำหนดไว้ท้ายพระราชบัญญัติพิกัดอัตรา  
 สรรพสามิต พ.ศ. 2527 จะกำหนดประเภทสินค้าหรือบริการที่ต้องจัดเก็บภาษีและอัตราภาษีที่ใช้  
 ในการบริหาร จัดเก็บโดยสินค้าและบริการแต่ละประเภทจะถูกกำหนด  
 ความหมายไว้ด้วย ส่วนอัตราภาษีจะถูกกำหนดไว้ทั้งอัตรามูลค่าและอัตราตามปริมาณ  
 ขณะเดียวกันก็ได้กำหนดอำนาจในการประกาศเพิ่มประเภทของสินค้าหรือบริการเพื่อจัดเก็บภาษี  
 สรรพสามิตไว้ด้วยว่ากรณีใดเป็นอำนาจของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังหรือกรณีใดเป็นอำนาจ  
 ของคณะรัฐมนตรี

### 3.1.2.2 ประเภทสินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต

การพิจารณาว่าสินค้าและสถานบริการใดที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตจะต้อง  
 พิจารณาจากพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ซึ่งได้กำหนดประเภทสินค้าและบริการไว้ 9 ตอน  
 คือ ตอนที่ 1 น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน ตอนที่ 2 เครื่องดื่ม ตอนที่ 3 เครื่องไฟฟ้า

<sup>50</sup>พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต 2527 . มาตรา 5.

## ตอนที่ 1 น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน

น้ำมันถือเป็นปัจจัยที่มีความสำคัญต่อเศรษฐกิจของประเทศ เนื่องจากเป็นแหล่งพลังงานที่สำคัญที่สุดที่ถูกนำไปใช้เป็นปัจจัยการผลิตสินค้าและบริการอย่างกว้างขวาง น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันเป็นสินค้าที่มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตตั้งแต่ พ.ศ. 2507 ตามพระราชบัญญัติภาษีน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันซึ่งทำในราชอาณาจักร พ.ศ. 2507 ซึ่งจะเก็บภาษีเฉพาะน้ำมันที่ผลิตในประเทศต่อมาเมื่อพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มีผลใช้บังคับจึงได้มีการจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้าน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน ทั้งที่ผลิตในราชอาณาจักรและนำเข้ามาในราชอาณาจักร<sup>51</sup>

### เหตุผลในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

เนื่องจากปรากฏว่า เมื่อปี 2507 ได้มีการกลั่นน้ำมันขึ้นในประเทศและโรงกลั่นน้ำมันได้เริ่มดำเนินการอย่างเป็นทางการเป็นลำดับแล้ว การดำเนินการดังกล่าว ทำให้มีความจำเป็นในการส่งน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันเข้ามาในประเทศลดน้อยลงไป รัฐบาลจะต้องขาดรายได้จากภาษีศุลกากรจำนวนมากที่เคยได้รับจากการนำน้ำมันและผลิตภัณฑ์เข้าประเทศ ประกอบกับในขณะนั้นรัฐต้องการรายได้จำนวนมากเพื่อใช้ในการอันจำเป็นและพัฒนาประเทศ การขาดรายได้ดังกล่าวอาจก่อให้เกิดผลกระทบกระเทือนต่อการพัฒนาประเทศได้ จึงได้มีกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน เพื่อชดเชยรายได้จากภาษีศุลกากรที่ขาดไป<sup>52</sup>

<sup>51</sup>ประกาศ กงเอียด . คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต . หน้า 40.

<sup>52</sup>พคุณ นัตราคม . วิเคราะห์รายได้ภาษีสรรพสามิตที่เก็บจากน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน . วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะเศรษฐศาสตร์บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ , 2533, หน้า 13.

### ลักษณะสินค้า

“น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน” กฎหมายกำหนดให้หมายถึง ผลิตภัณฑ์ที่ผลิตจากปิโตรเลียม ได้แก่ น้ำมันเบนซิน น้ำมันก๊าด น้ำมันเชื้อเพลิงสำหรับเครื่องบิน ไอพ่น น้ำมันดีเซล น้ำมันเชื้อเพลิงหนัก น้ำมันเตา และน้ำมันอื่น ๆ ที่คล้ายกับน้ำมันที่ได้ออกชื่อมาแล้ว น้ำมันหล่อลื่น ปิโตรเลียมปิตูเมน (แอสฟัลต์) ปิโตรเลียมโค้ก ก๊าซปิโตรเลียมชนิดต่าง ๆ ก๊าซธรรมชาติเหลว ก๊าซธรรมชาติ สารละลายหรือโซลเวนต์ชนิดต่าง ๆ สารพลอยได้และกากอื่น ๆ ที่ได้จากปิโตรเลียม และให้ความหมายรวมถึง น้ำมันอื่นหรือผลิตภัณฑ์อื่นที่ได้จากการกลั่นหรือแยกปิโตรเลียมตามที่รัฐมนตรีประกาศในราชกิจจานุเบกษา<sup>53</sup>

จึงสามารถกำหนดองค์ประกอบที่สำคัญของน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันนั้นแยกออกได้เป็น 2 ประการ คือ

(1) ผลิตภัณฑ์ที่ผลิตจากปิโตรเลียม ซึ่งตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตจะกำหนดไว้เป็นสินค้าในประเภทที่ 01.0.1 ถึงประเภทที่ 01.11

(2) น้ำมันอื่นหรือผลิตภัณฑ์อื่นที่ได้จากการกลั่นหรือแยกปิโตรเลียมตามที่รัฐมนตรีประกาศในราชกิจจานุเบกษา ซึ่งเป็นกรณีที่กฎหมายให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกประกาศกำหนดผลิตภัณฑ์อื่นที่ได้จากการกลั่นหรือแยกปิโตรเลียมนอกจากที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ประเภทที่ 01.01 ถึงประเภทที่ 01.11 ให้ถือเป็นน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตด้วย โดยจะกำหนดไว้ในประเภทที่ 01.90

การเสียภาษีของน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน กฎหมายกำหนดให้จัดเก็บทั้งอัตราตามสภาพ (Specific Tax Rate) และอัตราตามมูลค่า (Ad Valorem Rate)

### ตอนที่ 2 เครื่องดื่ม

<sup>53</sup>พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 . ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต

กรมสรรพสามิตเริ่มจัดเก็บภาษีเครื่องดื่ม ตั้งแต่ พ.ศ. 2495 โดยพระราชบัญญัติเครื่องดื่ม พ.ศ. 2495 ซึ่งต่อมายกเลิกและใช้พระราชบัญญัติเครื่องดื่ม พ.ศ. 2509 แทน<sup>54</sup> และเมื่อได้มีการปรับโครงสร้างภาษีใหม่ การจัดเก็บภาษีเครื่องดื่มจึงดำเนินการโดยอาศัยกฎหมาย 2 ฉบับ คือ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

### เหตุผลในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

มีเหตุผลในการจัดเก็บกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติเครื่องดื่ม พ.ศ. 2495 ว่า เพื่อการควบคุมเครื่องดื่มซึ่งไม่มีแอลกอฮอล์ผสมอยู่ เฉพาะเครื่องดื่มที่บรรจุภาชนะและผนึกไว้แต่ไม่รวมถึงน้ำธรรมดา น้ำแร่ เครื่องดื่มที่มีได้ผสมก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์และมีได้สงวนคุณภาพด้วยเครื่องเคมี ความร้อนหรือความเย็น ซึ่งผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกเอง น้านมและเครื่องดื่มซึ่งรัฐมนตรีประกาศยกเว้น ทั้งนี้เนื่องจากอุตสาหกรรมการผลิตเครื่องดื่มบรรจุภาชนะในประเทศเป็นปึกแผ่นเพียงพอที่จะไม่ต้องนำเข้าจากต่างประเทศแล้ว จึงสมควรเก็บภาษีเพื่อเป็นรายได้ของรัฐและชดเชยอากรขาเข้าที่จะขาดไป โดยยกเว้นเครื่องดื่มที่จำเป็นบางประเภทเพื่อมิให้เดือดร้อนต่อผู้บริโภค<sup>55</sup> สำหรับเหตุผลดั้งเดิมนี้เมื่อพิจารณาจะเห็นได้ว่าความมุ่งหมายที่จัดเก็บภาษีจากสินค้าประเภทนี้เพราะต้องการรายได้และควบคุมการบริโภคสินค้าที่ไม่มีความจำเป็นต้องใช้ในชีวิตประจำวัน ซึ่งพิจารณาเหตุผลหลักแล้วการจัดเก็บลักษณะนี้อาจมีผลในเชิงที่ไม่ส่งเสริมต่อการประกอบอุตสาหกรรม ทั้งเมื่อมีการปรับโครงสร้างกฎหมายในปี 2527 ได้นำสินค้าที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติแต่ละฉบับมารวมไว้ในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 โดยให้เหตุผลว่า เนื่องจากการจัดเก็บภาษี จากสินค้าประเภทหนึ่ง ในปัจจุบันภาษีสรรพสามิตต้องอาศัยกฎหมายฉบับหนึ่งโดยเฉพาะ ทั้งๆที่สินค้าเหล่านี้มีวิธีการจัดเก็บภาษีที่คล้ายคลึงกัน ทำให้เป็นที่ยุ่งยากต่อผู้มีหน้าที่จัดเก็บ นอกจากนี้ยังเป็นการไม่สะดวกต่อการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีสำหรับสินค้าประเภทอื่นเพิ่มขึ้นเพราะแต่ละครั้งจะต้องออกกฎหมายใหม่หนึ่งฉบับสำหรับสินค้าหนึ่งประเภท<sup>56</sup> จะเห็นได้ว่านอกจากเหตุผลที่กำหนดไว้แต่เดิมแล้ว ไม่มีการให้เหตุผลใหม่เกี่ยวกับการจัดเก็บสินค้าประเภทเครื่องดื่มว่ามีความมุ่งหมายใดที่จัดเก็บ นอกจากนี้เพื่อรายได้และควบคุมการบริโภคเพราะเป็นสิ่งที่ไม่มีความจำเป็นต่อการดำรงชีพ

<sup>54</sup>วิวรรธน์ พูลพิพัฒน์. ปัญหาการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของประเทศไทย. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิตแผนกวิชาการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2515, หน้า 78.

<sup>55</sup>วิทยา อัสวานิก. คำบรรยายภาษีสรรพสามิต. 2526, หน้า 10-11.

<sup>56</sup>ราชกิจจานุเบกษา ฉบับพิเศษ เล่ม 101 ตอนที่ 127 ลงวันที่ 20 กันยายน 2527.



เครื่องดื่ม โดยทั่วไปเราสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท คือ เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์ (ALCOHOLIC BEVERAGES) และเครื่องดื่มที่ไม่มีแอลกอฮอล์ (NON-ALCOHOLIC BEVERAGES)<sup>57</sup>

### ลักษณะสินค้า

“เครื่องดื่ม” หมายความว่า สิ่งซึ่งตามปกติใช้เป็นเครื่องดื่มได้โดยไม่ต้องเจือปนและไม่มีแอลกอฮอล์ โดยจะมีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วยหรือไม่ก็ตามอันบรรจุอยู่ในภาชนะและผนึกไว้ เช่น น้ำแร่ น้ำหวาน น้ำผลไม้ น้ำพืชผัก และน้ำโซดา เป็นต้น และให้ความหมายรวมถึงเครื่องดื่มที่ทำหรือบรรจุหรือได้จากเครื่องขายเครื่องดื่มไม่ว่าจะขายด้วยวิธีใด แม้จะไม่ได้บรรจุภาชนะและผนึกไว้

กล่าวโดยสรุปองค์ประกอบของเครื่องดื่มที่ต้องเสียภาษีมิดังนี้<sup>58</sup>

1. เป็นสิ่งซึ่งตามปกติใช้เป็นเครื่องดื่มได้โดยไม่ต้องเจือปน กล่าวคือ จะต้องเป็นสิ่งซึ่งตามสภาพสามารถใช้ดื่มได้ทันที โดยไม่ต้องเจือปนกับสิ่งอื่น เช่น น้ำหวานหรือน้ำผลไม้ โดยทั่วไป แต่ถ้าเป็นน้ำหวานเข้มข้น (Syrup) โดยทั่วไป แล้วจะไม่ใช้ดื่มในสภาพที่ยังเป็นน้ำหวานเข้มข้นอยู่ แต่จะต้องนำไปผสมกับน้ำให้เจือจางลงก่อน จึงไม่ถือเป็นเครื่องดื่มตามกฎหมายนี้

2. เป็นสิ่งซึ่งจะต้องไม่มีแอลกอฮอล์ เนื่องจากถ้ามีแอลกอฮอล์ผสมอยู่ด้วยก็อาจจะเป็นสุราตามความหมายของคำว่า “สุรา” ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493<sup>59</sup> ซึ่งสุรานั้นไม่ถือเป็นเครื่องดื่มตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต

3. สิ่งที่เป็นเครื่องดื่มนั้น จะมีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วยหรือไม่ก็ได้ ถือเป็นเครื่องดื่ม

4. เครื่องดื่มจะต้องบรรจุอยู่ในภาชนะและผนึกไว้

5. แม้จะไม่ได้บรรจุภาชนะและผนึกไว้ แต่เป็นเครื่องดื่มที่ทำหรือบรรจุหรือได้จากเครื่องขายเครื่องดื่ม ไม่ว่าจะขายด้วยวิธีใด ก็ย่อมถือเป็นเครื่องดื่มตามกฎหมายนี้

แต่กรณีมีข้อยกเว้นไว้ว่าสิ่งที่เข้าลักษณะเป็นเครื่องดื่มดังที่กล่าวมาในข้อ 1 ถึง 4 จะไม่ถือว่าเป็นเครื่องดื่มตามกฎหมายถ้าเป็น

<sup>57</sup> กอง บก. สามิตสาร. 49, 1. มกราคม-กุมภาพันธ์ 2536, หน้า 35.

<sup>58</sup> ประกาศ กงเยียด. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต. หน้า 47-50.

<sup>59</sup> พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493. มาตรา 4.

(1) น้ำหรือน้ำแร่ตามธรรมชาติ ซึ่งจะต้องเป็นกรณีของน้ำหรือน้ำแร่ที่จำเป็นต้องเป็นน้ำแร่ตามธรรมชาติ แต่ถ้ามิใช่ตามธรรมชาติ เช่น เป็นน้ำแร่ที่ผลิตขึ้นก็ถือว่าเป็นเครื่องดื่มตามกฎหมาย

(2) น้ำกลั่นหรือน้ำกรองสำหรับดื่มโดยไม่ต้องปรุงแต่ง การปรุงแต่งในที่นี้อาจจะเป็นการปรุงแต่งรส กลิ่น หรือสี

(3) เครื่องดื่มซึ่งผู้ผลิตได้ผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะ อันมิได้มีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วย ทั้งมิได้ส่งวนคุณภาพด้วยเครื่องเคมี เช่น น้ำอ้อย หรือน้ำผลไม้ที่คั้นและขายโดยบุคคลนั้น

(4) น้านมจืด น้านมอื่น ๆ ไม่ว่าจะปรุงแต่งหรือไม่ ทั้งนี้ ตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยอาหาร น้านมจืด หรือน้านมอื่น ๆ นั้น กฎหมายมิให้ถือว่าเป็นเครื่องดื่ม ไม่ว่าจะปรุงแต่งหรือไม่ สำคัญคือต้องเป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยอาหาร

(5) เครื่องดื่มตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา กรณีนี้เป็นเรื่องกฎหมายให้อำนาจแก่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังในการใช้มาตรการทางบริหารกรณีที่มีความจำเป็นและเห็นว่าสิ่งที่เป็นเครื่องดื่มนั้นไม่ควรที่จะต้องรับภาระภาษีสรรพสามิต โดยประกาศกำหนดให้เฉพาะสิ่งนั้นไม่เป็นเครื่องดื่ม

#### ประเภทของเครื่องดื่มที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต

ชนิดเครื่องดื่มที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต ได้แก่

(1) น้ำแร่เทียม น้ำโซดาและน้ำอัดลมที่ไม่เติมน้ำตาล หรือสารทำให้หวานอื่น ๆ และไม่ปรุงกลั่นรส

(2) น้ำแร่และน้ำอัดลมที่เติมน้ำตาล หรือสารที่ทำให้หวานอื่น ๆ ที่ปรุงกลั่นรสและเครื่องดื่มที่อื่น ๆ ไม่มีแอลกอฮอล์ แต่ไม่รวมถึงน้ำผลไม้ หรือน้ำพืชผักตามข้อ 3

(3) น้ำผลไม้ (รวมถึงเกรปมัสต์) และน้ำพืชผักที่ไม่ได้หมักและไม่เติมสุรา ไม่ว่าจะเติมน้ำตาล หรือสารทำให้หวานอื่น ๆ หรือไม่ก็ตาม แต่น้ำผลไม้และน้ำพืชผักที่มีส่วนผสมตามที่กรมสรรพสามิตกำหนดจะได้รับการลดอัตราภาษีหรือยกเว้นภาษีจะต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพสามิต

อัตราภาษีที่กำหนดให้เสียทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณ

### ตอนที่ 3 เครื่องไฟฟ้า

### ลักษณะสินค้า

เครื่องไฟฟ้า หมายความว่าถึง ผลิตภัณฑ์ซึ่งใช้พลังงานไฟฟ้า และให้รวมถึงสิ่งที่ใช้ประกอบกับไฟฟ้า หรือเกี่ยวกับไฟฟ้าด้วย<sup>60</sup>

ประเภทเครื่องใช้ไฟฟ้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต

แม้จะกำหนดความหมายของเครื่องไฟฟ้าไว้ดังกล่าวข้างต้น หากแต่เครื่องไฟฟ้าชนิดใดที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตนั้นจะต้องพิจารณาตามที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตเท่านั้น ซึ่งปัจจุบันมีกำหนดไว้ 2 ประเภทสินค้า คือ

- (1) เครื่องปรับอากาศ (2) โคมไฟฟ้าหรือโคมระย้า

(1) เครื่องปรับอากาศที่ประกอบด้วยพัดลมซึ่งขับเคลื่อนด้วยมอเตอร์ และมีส่วนที่ใช้สำหรับปรับเปลี่ยนอุณหภูมิ ไม่ว่าจะมีส่วนที่ใช้ควบคุมความชื้นด้วยหรือไม่ก็ตามที่มีขนาดทำความเย็นไม่เกิน 72,000 บีทียู ต่อชั่วโมง

### เหตุผลในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

เครื่องปรับอากาศ ได้กำหนดไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ตอนที่ 03.01 แห่งพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2534 เริ่มใช้บังคับ 1 มกราคม พ.ศ. 2535 จากการปรับโครงสร้างภาษีโดยมีเหตุผล ว่าเนื่องจากได้มีการปรับปรุงระบบภาษีอากรของประเทศให้เหมาะสมกับสถานการณ์ทางเศรษฐกิจในปัจจุบัน โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 ยกเลิกภาษีการค้า และนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทน สมควรปรับปรุงพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต เพื่อให้มีความสอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรดังกล่าว อีกทั้งเพื่อความสะดวกในการจัดเก็บ<sup>61</sup>จากการปรับปรุงดังกล่าวได้มีการกำหนดประเภทสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตเพิ่มขึ้นจากเดิม โดยจะเป็นชนิดสินค้าที่เคยเสียภาษีการค้าในอัตราที่สูงกว่าภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งมีสินค้าเพียง 6 ชนิด คือเครื่องไฟฟ้า รถยนต์ แก้ว และเครื่องแก้ว เรือ เครื่องหอมและเครื่องสำอาง สนาม้า ซึ่งชนิดสินค้าเครื่องไฟฟ้ามีมากมายหลายชนิดที่จัดเก็บภาษีการค้า เช่น ตู้เย็น ตู้ทำความเย็น เครื่องซักผ้า เครื่องดูดฝุ่น เครื่องรับโทรทัศน์ หากแต่ว่าอัตราภาษีที่จัดเก็บไม่สูงไปกว่าอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม มีเพียงเครื่องปรับอากาศที่มีขนาดทำความเย็นไม่เกิน 72,000 บีทียู เท่านั้น ที่จัดเก็บภาษีการค้าในอัตราร้อยละ 20 ของ

<sup>60</sup>พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527. ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ตอนที่ 3.

<sup>61</sup>“พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2534”. ราชกิจจานุเบกษา ฉบับพิเศษ เล่มที่ 108 ตอนที่ 201 ,21 พฤศจิกายน 2534.

ปัจจุบันอุตสาหกรรมเครื่องปรับอากาศมีบทบาทสำคัญมากขึ้น เนื่องจากสภาพภูมิอากาศที่ร้อน รวมทั้งปัญหาฝุ่นละออง ฝุ่นควันจากท่อไอเสียรถยนต์ ปัญหาแก๊สพิษจากโรงงานอุตสาหกรรมต่าง ๆ นอกจากนี้ยังต้องประสบกับปัญหามลภาวะทางเสียงของการจราจรบนท้องถนน ปัญหาต่าง ๆ เหล่านี้นับวันจะทวีความรุนแรงมากขึ้น โดยเฉพาะบริเวณที่มีประชากรอาศัยอยู่อย่างหนาแน่น ดังนั้นบ้านเรือนที่อยู่อาศัยและอาคารสำนักงานจึงหันมาติดตั้งเครื่องปรับอากาศเพื่อลดปัญหาดังกล่าว เพราะเครื่องปรับอากาศช่วยในการปรับสภาพอากาศให้เหมาะสมและเป็นสิ่งช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงานได้อีกทางหนึ่ง<sup>64</sup>

#### ลักษณะสินค้า

เครื่องปรับอากาศนั้นจำแนกได้ 2 ประเภท คือ

1. เครื่องปรับอากาศที่ใช้ในอาคารบ้านเรือน
2. เครื่องปรับอากาศที่ใช้ในรถยนต์

โดยปกติแล้วเครื่องปรับอากาศก็จะต้องประกอบด้วยพัดลมซึ่งขับเคลื่อนด้วยมอเตอร์และส่วนที่ใช้สำหรับปรับเปลี่ยนอุณหภูมิเป็นสำคัญ<sup>65</sup>

การทำความเข้าใจว่าสิ่งใดถือว่าเป็นเครื่องปรับอากาศที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตหรือไม่ นั้น แม้จะมีรายละเอียดต่าง ๆ ตามที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราภาษีแล้วก็ตาม แต่ยังคงการโต้แย้งกันว่าจะถือว่าสิ่งที่มีลักษณะเช่นใดเป็นเครื่องปรับอากาศตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต

อธิบดีกรมสรรพสามิตจึงได้มีคำวินิจฉัยโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และ (3) แห่งประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การตีความในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ลงวันที่

<sup>62</sup>พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราภาษีและยกเว้นภาษีการค้า (ฉบับที่ 54) พ.ศ. 2517. แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 189) พ.ศ. 2530 ใช้บังคับ 3 พฤศจิกายน 2530.

<sup>63</sup>จุมพล ริมสาคร. “ภาษีสรรพสามิตเครื่องปรับอากาศ”. **ธรรมนิติฉบับเอกสารภาษีอากร**. 16, 189. มิถุนายน 2540, หน้า 33.

<sup>64</sup>นุชสรุา บัณฑารวิวัฒน์. **การวิเคราะห์โครงสร้างตลาดและพฤติกรรมของผู้ประกอบการอุตสาหกรรมเครื่องปรับอากาศ**. วิทยานิพนธ์วิทยาศาสตรมหาบัณฑิต(เศรษฐศาสตรธุรกิจ) มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ 2540, หน้า 1.

<sup>65</sup>ประกาศ คงเอียด. **คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต**. หน้า 53-54.

(1) Cooling Unit หรือ Fan Coil Unit หรือ Indoor Unit ซึ่งประกอบด้วย แผงส่งลมเย็น (Evaporator) และพัดลมซึ่งขับเคลื่อนด้วยมอเตอร์

(2) Condensing Unit ซึ่งประกอบด้วยแผงระบายความร้อน (Condenser) พัดลมซึ่งขับเคลื่อนด้วยมอเตอร์และคอมเพรสเซอร์ (Compressor)

จากคำวินิจฉัยพิคดังกล่าวนี้ถ้าพิจารณาจากเครื่องปรับอากาศที่ใช้ในบ้านจะเห็นได้ว่า ส่วนของ Cooling Unit หรือ Fan Coil Unit หรือ Indoor Unit นั้นก็คือ ส่วนที่อยู่ภายในบ้านหรืออาคารซึ่งเป็นส่วนที่ส่งความเย็นให้แก่สถานที่ที่ติดตั้งเครื่องปรับอากาศนั้น โดยในส่วนนี้จะต้องประกอบด้วยแผงส่งลมเย็น (Evaporator) และพัดลมซึ่งขับเคลื่อนด้วยมอเตอร์จึงจะถือว่าเป็นเครื่องปรับอากาศสำหรับส่วนของ Condensing Unit ก็คือส่วนที่อยู่ภายนอกอาคารหรือสถานที่ที่ติดตั้งเครื่องปรับอากาศซึ่งจะต้องประกอบด้วยแผงระบายความร้อน (Condenser) พัดลมซึ่งขับเคลื่อนด้วยมอเตอร์และคอมเพรสเซอร์ (Compressor)

โดยผลของคำวินิจฉัยพิคอัตราภาษีสรรพสามิตดังกล่าวนี้ทำให้ส่วนของเครื่องปรับอากาศที่จะเป็นสินค้าตามพิคอัตราภาษีสรรพสามิตนั้นต้องแยกออกเป็น 2 ส่วน คือ Fan Coil Unit และ Condensing Unit ดังนั้นถ้ามีการผลิตขึ้น ซึ่งส่วนใดส่วนหนึ่งครบองค์ประกอบที่กำหนดไว้ก็ถือว่าเป็นการผลิตสินค้าเครื่องปรับอากาศตามกฎหมายสรรพสามิตแล้วโดยไม่ต้องประกอบด้วย Fan Coil Unit Unit และ Condensing เข้าด้วยกันแต่อย่างใด

อัตราภาษีสำหรับการจัดเก็บเครื่องปรับอากาศในปัจจุบันได้กำหนดให้จัดเก็บตามมูลค่าอัตราร้อยละ 15<sup>66</sup>

<sup>66</sup>ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 41 ) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2540 .

2. โคมไฟฟ้าและโคมระย้า สำหรับติดเพดานหรือผนังแต่ไม่รวมถึงที่ใช้สำหรับให้แสงสว่างแก่ที่สาธารณะกลางแจ้งหรือถนนหลวงเครื่องไฟ<sup>67</sup>

#### ลักษณะสินค้า

โคมไฟฟ้าหรือโคมระย้าที่ทำจากหรือมีส่วนประกอบของแก้วเลดคริสตัล

โคมไฟฟ้าหรือโคมระย้าที่จะต้องเสียภาษีสรรพสามิตจะต้องเป็นโคมไฟฟ้าหรือโคมระย้าสำหรับติดเพดานหรือผนัง ถ้าเป็นโคมไฟฟ้าและโคมระย้าที่ใช้สำหรับให้แสงสว่างแก่ที่สาธารณะหรือถนนหลวง ก็ไม่ถือว่าเป็นเครื่องไฟฟ้าที่ต้องเสียภาษีตามพิกัดนี้ การแบ่งแยกว่าเป็นโคมไฟฟ้าและโคมระย้าสำหรับติดเพดานหรือผนัง หรือสำหรับให้แสงสว่างแก่ที่สาธารณะหรือถนนหลวง

จะต้องพิจารณาจากรูปแบบของโคมไฟฟ้าและโคมระย้าที่ผลิตขึ้นว่าเป็นรูปแบบที่ออกมาให้เป็นปกติวิสัยทั่วไปสำหรับติดเพดานหรือผนัง หรือสำหรับให้แสงสว่างแก่ที่สาธารณะหรือถนนหลวงเป็นสำคัญ มิใช่คำนึงถึงวัตถุประสงค์ในการนำไปใช้ของผู้บริโภคคนใดคนหนึ่งเป็นเกณฑ์ในการพิจารณา<sup>68</sup>

แต่มีกรณีขเว้นภาษีสำหรับโคมไฟฟ้า โคมระย้าชนิดอื่นนอกจากที่ทำจากหรือมีส่วนประกอบของแก้วเลดคริสตัลและแก้วคริสตัลอื่น ๆ

อัตราภาษีที่จัดเก็บสำหรับสินค้าชนิดนี้ ในปัจจุบันจัดเก็บตามมูลค่าอัตราร้อยละ 15<sup>69</sup>

## ตอนที่ 4 แก้วและเครื่องแก้ว

### ลักษณะสินค้า

“แก้วและเครื่องแก้ว” หมายความว่าสิ่งของและเครื่องใช้ที่ทำด้วยแก้ว<sup>70</sup>

### เหตุผลในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

เดิมสินค้าแก้วเลดคริสตัลและแก้วคริสตัลอื่น ๆ ได้เสียภาษีการค้าตามประมวลรัษฎากร และเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2535 ได้มีการนำภาษีมูลค่ามาจัดเก็บแทนภาษีการค้าในอัตราร้อยละ

<sup>67</sup>พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527. ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ตอนที่ 3 ประเภทที่ 03.02.

<sup>68</sup>ประกาศ คงเอียด. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต. หน้า 55.

<sup>69</sup>ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 41) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2540 แก้ไขเพิ่มเติมโดย ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 43) ลงวันที่ 3 มิถุนายน 2540

<sup>70</sup>พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527. ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ตอนที่ 4.

### ประเภทแก้วและเครื่องแก้วที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต

แก้วและเครื่องแก้วที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิต คือ แก้วและคริสตัลเป็นแก้วคริสตัลที่มีตะกั่ว (Lead) เป็นส่วนประกอบอยู่ด้วยและแก้วคริสตัลอื่น ๆ เป็นแก้วที่มีสารอื่น ๆ นอกจากตะกั่วเป็นส่วนประกอบอยู่ด้วย เช่น แก้วคริสตัลที่มีเงิน (Silver) เป็นส่วนประกอบไม่ว่าจะอยู่ในลักษณะของเครื่องใช้สำเร็จรูป หรือเป็นเพียงแก้วคริสตัลที่เป็นวัตถุดิบเพื่อนำไปใช้ผลิตเป็นสิ่งของหรือเครื่องใช้อื่น ๆ ก็ถือว่าเป็นสินค้าที่ต้องเสียภาษี ซึ่งตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตได้กำหนดให้แก้วและคริสตัลและแก้วคริสตัลอื่น ๆ ดังต่อไปนี้เป็นสินค้าในพิกัด

1. ชนิดที่ใช้บนโต๊ะอาหารในครัว ในห้องน้ำ ในสำนักงาน ใช้ตกแต่งภายในหรือเพื่อวัตถุประสงค์ที่คล้ายกัน

2. ลูกบิด ไข่มุกเทียม รัตนชาติเทียม หรือกึ่งรัตนชาติเทียมและแก้วทำเป็นของขนาดเล็กที่คล้ายกันและของทำด้วยของดังกล่าว นอกจากเครื่องเพชรพลอย และรูปพรรณที่เป็นของเทียม ลูกแก้วตา นอกจากที่เป็นอวัยวะเทียม รูปปั้นขนาดเล็กและเครื่องประดับอื่น ๆ ทำด้วยแก้วที่ทำเป็นรูปโดยใช้ตะเกียงฟู นอกจากเครื่องเพชรพลอยเทียมและรูปพรรณที่เป็นของเทียม ลูกกรมขนาดเล็กที่มีเส้นผ่าศูนย์กลางไม่เกิน 1 มิลลิเมตร

อัตราภาษีที่จัดเก็บสำหรับสินค้าชนิดนี้ ในปัจจุบันจัดเก็บตามมูลค่าอัตราร้อยละ 15<sup>72</sup>

3. สินค้าตาม 1 และ 2 ที่นำไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าหรือ สิ่งของอื่น ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์หรือเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด<sup>73</sup> แต่ให้ได้รับการยกเว้นภาษี<sup>74</sup>

### ตอนที่ 5 รณนต

<sup>71</sup>วิบูลย์ บุญยศิริโรตม์. “การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากแก้วและคริสตัลและแก้วคริสตัลอื่น ๆ.” สยามิตสาร. 49, 3. พฤษภาคม-มิถุนายน 2536, หน้า 26.

<sup>72</sup>ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 41 ) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2540.

<sup>73</sup>ประกาศ คงเอียด. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต . หน้า 57.

<sup>74</sup>ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 52 ) ลงวันที่ 11 มีนาคม 2541.

### ลักษณะสินค้า

เดิมรถยนต์และรถอื่น ๆ มีการจัดเก็บภาษี เพราะเหตุว่าเป็นสินค้าฟุ่มเฟือยมานานแล้ว เรียกเก็บภาษีได้ชื่อภาษีโภกภันท์ ภายใต้การจัดเก็บของกรมสรรพากร<sup>75</sup>

“รถยนต์” หมายความว่า รถที่มีล้อตั้งแต่สามล้อและเดินด้วยกำลังเครื่องยนต์กำลังไฟฟ้า หรือพลังงานอื่น แต่ไม่รวมถึงรถที่เดินบนราง รถจักรยานยนต์มีพ่วงข้างไม่เกินหนึ่งล้อและรถยนต์ที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา<sup>76</sup>

เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติข้างต้นแล้วจะเห็นได้ว่า รถยนต์จะต้องมีองค์ประกอบดังนี้

1. ต้องเป็นรถที่มีล้อตั้งแต่สามล้อขึ้นไป และ
2. ต้องเป็นรถที่
  - (1) เคลื่อนที่ด้วยกำลังเครื่องยนต์ หรือ
  - (2) เคลื่อนที่ด้วยกำลังไฟฟ้า หรือ
  - (3) เคลื่อนที่ด้วยพลังงานอื่น<sup>77</sup>

การกำหนดดังกล่าวเพื่อให้เกิดความชัดเจนว่าลักษณะใดที่กฎหมายกำหนดให้เป็นรถยนต์ เหตุผลในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

สินค้านำเข้าเป็นสินค้าที่ฟุ่มเฟือย ควรจะต้องรับภาระสูงกว่าภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากเดิมได้เสียภาษีการค้าตามประมวลรัษฎากร และเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2535 ได้มีการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาจัดเก็บแทนภาษีการค้าในอัตราร้อยละ 7 แต่รถยนต์นี้ควรจะต้องเสียภาษีมากกว่าร้อยละ 7 ดังนั้นจึงควรจัดเก็บในรูปแบบภาษีสรรพสามิต ตั้งแต่ 1 มกราคม 2535<sup>78</sup>

### ประเภทรถยนต์ที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต

รถยนต์ประเภทใดต้องเสียภาษีสรรพสามิตนั้นก็จะต้องมาพิจารณาอีกกว่าเป็นรถยนต์ประเภทที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตหรือไม่ ซึ่งในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตได้กำหนดประเภทรถยนต์ที่ต้องเสียภาษีไว้ 3 ประเภท ดังนี้

<sup>75</sup>ฐาปณี ทินทรชัย และวิไล ดันดินันท์ธนา. นโยบาย ประวัติความเป็นมาและหน้าที่ความรับผิดชอบของกรมสรรพสามิต, เอกสารการสอนชุดการบริหารงานสรรพสามิต. นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัย ธรรมาธิราช, 2541, หน้า 15.

<sup>76</sup>พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527. ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ตอนที่ 5.

<sup>77</sup>ประกาศ คงเอียด. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต. หน้า 57.

<sup>78</sup>เรื่องเดียวกัน. หน้า 3.



1. รถยนต์นั่ง ซึ่งจะมีรถยนต์นั่งสำเร็จรูป, รถยนต์นั่งตรวจการณ์, รถยนต์นั่งกิ่งบรรทุก, รถยนต์นั่งที่มีกระบะ, รถยนต์นั่งที่ดัดแปลงมาจากรถยนต์กระบะหรือสิ่งใดๆตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง
2. รถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ซึ่งจะมีทั้งรถยนต์โดยสารที่สำเร็จรูปและที่ดัดแปลงมาจากรถยนต์กระบะหรือสิ่งใดๆตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง
3. รถยนต์กระบะที่ออกแบบสำหรับให้น้ำหนักบรรทุกไม่เกิน 4,000 กิโลกรัม

ซึ่งรถยนต์แต่ละประเภทดังกล่าวได้มีการนิยามความหมายไว้ดังนี้

1. “รถยนต์นั่ง” หมายความว่า รถเก๋งหรือรถยนต์ที่ออกแบบสำหรับเพื่อใช้สำหรับนั่งเป็นปกติวิสัย และให้หมายความรวมถึงรถยนต์ในลักษณะทำนองเดียวกัน เช่น รถยนต์ที่มีหลังคา ติดต่อกันเป็นเนื้อเดียวกันในลักษณะถาวรด้านข้างและหรือด้านหลัง คนขับมีประตูหรือหน้าต่างและมีที่นั่ง ทั้งนี้ ไม่ว่าจะมิตั้งเท่าใด<sup>79</sup> จากนิยามอาจแบ่งความหมายของรถยนต์นั่งออกได้เป็น 3 ประเภท คือ<sup>80</sup>

(1) รถเก๋ง ซึ่งหมายถึงรถยนต์นั่งแบบเก๋งโดยทั่วไป

(2) รถยนต์ที่ออกแบบเพื่อใช้สำหรับนั่งเป็นปกติวิสัย หมายความว่า “ออกแบบเพื่อใช้สำหรับนั่งเป็นปกติวิสัย” นั้น หมายความว่าถึง รถยนต์ที่ตามปกติวิสัยได้ออกแบบมาเพื่อใช้สำหรับนั่ง ซึ่งขึ้นอยู่กับรูปแบบของรถยนต์นั้นว่าผู้ผลิตออกแบบมาเพื่อให้ใช้สำหรับนั่งเป็นปกติวิสัยหรือเพื่อให้เป็นรถยนต์โดยสาร การนั่งเป็นปกติวิสัยนั้นมุ่งหมายที่จะให้ใช้เป็นรถยนต์ส่วนตัว มิใช่ให้เป็นรถยนต์โดยสารทั่วไป

(3) รถยนต์ในลักษณะทำนองเดียวกับรถเก๋งหรือรถยนต์ที่ออกแบบเพื่อใช้สำหรับนั่งเป็นปกติวิสัย การที่กฎหมายกำหนดไว้ในลักษณะนี้ ก็เพื่ออุดช่องว่างในการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีโดยอ้างว่าเป็นรถยนต์ที่มีได้มีลักษณะทำนองเดียวกับรถเก๋งหรือรถยนต์ที่ออกแบบเพื่อใช้สำหรับนั่งเป็นปกติวิสัยและเพื่อให้เกิดความชัดเจนในการตีความ ซึ่งกฎหมายก็ได้กำหนดเป็นตัวอย่างไว้แล้วว่ารถยนต์ที่มีหลังคาติดต่อกันเป็นเนื้อเดียวกันในลักษณะถาวรด้านข้างและหรือด้านหลัง คนขับมีประตูหรือหน้าต่างและมีที่นั่ง ทั้งนี้ ไม่ว่าจะมิตั้งเท่าใดก็ตามก็ถือว่าเป็นรถยนต์ที่ออกแบบให้ มีหลังคาติดต่อกันเป็นเนื้อเดียวกันในลักษณะถาวร ตลอดจน

<sup>79</sup>พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 . ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ตอนที่

<sup>80</sup>ประกาศ ลงเข็ชด. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต. หน้า 59-60.

2. “รถยนต์โดยสาร” หมายความว่า รถตู้หรือรถยนต์ที่ออกแบบเพื่อใช้ขนส่งคนโดยสารจำนวนมาก รวมทั้งรถยนต์ในลักษณะทำนองเดียวกัน<sup>81</sup>

รถยนต์โดยสารจึงอาจแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท คือ

(1) รถตู้ ความหมายของรถตู้ในที่นี้หมายถึงรถตู้ที่ใช้โดยสารทั่วไป มิใช่รถตู้ที่บที่ใช้ในการบรรทุก เพราะรถตู้ที่บจะไม่เป็นรถยนต์โดยสารได้โดยสภาพ

(2) รถยนต์ที่ออกแบบเพื่อใช้ขนส่งคนโดยสารจำนวนมาก รถยนต์โดยสารประเภทนี้จะมุ่งหมายถึงรถยนต์โดยสารขนาดใหญ่ซึ่งใช้ขนส่งคนโดยสารจำนวนมาก เช่น รถบัส รถทัวร์ เป็นต้น

(3) รถยนต์ในลักษณะทำนองเดียวกันกับรถตู้หรือรถยนต์ที่ออกแบบเพื่อใช้ขนส่งคนโดยสารจำนวนมาก การที่กฎหมายกำหนดไว้เช่นนี้ก็เพื่อเป็นการอุดช่องว่างและเพื่อความยืดหยุ่นในการบังคับใช้กฎหมายทำนองเดียวกับที่กล่าวมาแล้วในส่วนขอรถยนต์นั้น ปัญหาว่ารถยนต์ชนิดใดที่มีลักษณะทำนองเดียวกับรถตู้หรือรถยนต์ที่ออกแบบเพื่อใช้ขนส่งคนโดยสารจำนวนมาก ย่อมขึ้นอยู่กับสภาพของรถยนต์และการออกแบบรถยนต์ดังกล่าว ดังนั้น ถ้าพิจารณาจากนิยามของรถยนต์โดยสารจะเห็นได้ว่าลักษณะที่สำคัญของรถยนต์โดยสารจะมุ่งหมายถึงรถยนต์ที่ออกแบบเพื่อใช้ในการขนส่งคนโดยสาร ซึ่งการใช้ขนส่งคนโดยสารนั้นมุ่งหมายถึงการใช้ขนส่งคนโดยสารสาธารณะหรือรับจ้างขนส่งคนโดยสารหรืออาจจะเป็นการใช้ในลักษณะเป็นการส่วนตัวก็ได้ เช่น รถตู้ส่วนตัว เป็นต้น ความแตกต่างที่สำคัญระหว่างรถยนต์นั้นกับรถยนต์โดยสารนั้น เจตนารมณ์ของกฎหมายน่าจะพิจารณาจากขนาดประกอบกับรูปแบบ และสภาพของการออกแบบของผู้ผลิตว่าเพื่อให้ใช้อย่างรถยนต์นั้นหรือรถยนต์โดยสาร<sup>82</sup>

3. “รถยนต์กระบะ” หมายความว่า รถยนต์ที่มีที่นั่งด้านหน้าตอนเดียวสำหรับคนขับ และตอนหลังเป็นกระบะบรรทุกซึ่งเปิดโล่งจนถึงท้ายรถโดยไม่มีหลังคา<sup>83</sup>

องค์ประกอบของรถยนต์กระบะ คือ จะต้องเป็นรถยนต์ที่มีที่นั่งด้านหน้าตอนเดียวสำหรับคนขับ และตอนหลังจะต้องมีกระบะบรรทุกซึ่งเปิดโล่งจนถึงท้ายรถโดยไม่มีหลังคา ดังนั้น ถ้าเป็นรถยนต์ที่ปกติวีสัยมีที่นั่งด้านหน้าสองตอนและตอนหลังเป็นกระบะบรรทุกก็ย่อมไม่ถือว่าเป็นรถยนต์กระบะแต่เป็นรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคน ซึ่งขึ้นอยู่กับ

<sup>81</sup> เรื่องเดียวกัน. หน้า 72.

<sup>82</sup> ประกาศ คงเอียด. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต. หน้า 72.

<sup>83</sup> เรื่องเดียวกัน. หน้า 74.

การจัดเก็บภาษีรถยนต์ในอัตราตามมูลค่า โดยกำหนดอัตราที่แตกต่างกันตามประเภทของรถยนต์ ขนาดความจุของกระบอกสูบและกำลังของเครื่องยนต์ ดังนี้

### 1. รถยนต์นั่ง แบ่งเป็น

รถยนต์นั่งสำเร็จรูป

ที่มีความจุของกระบอกสูบไม่เกิน 2,400 ซีซี. และมีกำลังเครื่องยนต์ไม่เกิน 220 แรงม้า (HP) จัดเก็บภาษีตามมูลค่าร้อยละ 35

ที่มีความจุของกระบอกสูบเกิน 2,400 ซีซี. แต่ไม่เกิน 3,000 ซีซี. และมีกำลังเครื่องยนต์ไม่เกิน 220 แรงม้า (HP) จัดเก็บภาษีตามมูลค่าร้อยละ 41

ที่มีความจุของกระบอกสูบเกิน 3,000 ซีซี. หรือมีกำลังเครื่องยนต์เกิน 220 แรงม้า (HP) จัดเก็บภาษีตามมูลค่าร้อยละ 48

รถยนต์นั่งตรวจการณ์ (O P V) จัดเก็บภาษีตามมูลค่าร้อยละ 29

รถยนต์นั่งกึ่งบรรทุก (P P V) จัดเก็บภาษีตามมูลค่าร้อยละ 18

รถยนต์นั่งที่มีกระบะ (DOUBLE CAB)

นำเข้าหรือผลิตโดยผู้ประกอบการ จัดเก็บภาษีตามมูลค่าร้อยละ 12

ผลิตโดยผู้ประกอบการอุตสาหกรรม ซึ่งกระทำการตัดแปลงที่ประกอบกิจการเป็นธุรกิจ จัดเก็บภาษีตามมูลค่าร้อยละ 20

รถยนต์นั่งที่ผลิตหรือตัดแปลงมาจากรถยนต์กระบะหรือสิ่งใด ๆ ตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

ผลิตโดยผู้ประกอบการอุตสาหกรรม ซึ่งกระทำการตัดแปลง ที่ประกอบกิจการเป็นธุรกิจ จัดเก็บภาษีตามมูลค่าร้อยละ 20 (ยกเว้นส่วนที่เป็นมูลค่ารถยนต์กระบะหรือสิ่งใด ๆ ก่อนการผลิต )

ที่ตัดแปลงโดยผู้ตัดแปลง จัดเก็บภาษีตามมูลค่าร้อยละ 20

รถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน

ที่ผลิตสำเร็จรูปหรือที่ตัดแปลงมาจากรถยนต์กระบะ หรือสิ่งใด ๆ ตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

<sup>84</sup>เรื่องเดียวกัน.

35 1) ที่มีความจุของกระบอกสูบไม่เกิน 2,400 ซีซี. จัดเก็บภาษีตามมูลค่าร้อยละ

2) ที่มีความจุของกระบอกสูบเกิน 2,400 ซีซี. จัดเก็บภาษีตามมูลค่าร้อยละ 41

ที่ผลิตมาจากรถยนต์กระบะหรือสิ่งใด ๆ โดยผู้ประกอบการ ซึ่ง  
กระทำการตัดแปลงที่ประกอบกิจการเป็นธุรกิจ

1) ที่มีความจุของกระบอกสูบไม่เกิน 2,400 ลบ.ซม. จัดเก็บภาษีตามมูลค่าร้อยละ 35 (ยกเว้นภาษีเฉพาะในส่วนที่เป็นมูลค่าของรถยนต์กระบะหรือสิ่งใด ๆ ตามที่กำหนดในกฎกระทรวงก่อนการผลิต)

2) ที่มีความจุของกระบอกสูบเกิน 2,400 ลบ.ซม. จัดเก็บภาษีตามมูลค่าร้อยละ 41 (ยกเว้นภาษีเฉพาะในส่วนที่เป็นมูลค่าของรถยนต์กระบะหรือสิ่งใด ๆ ตามที่กำหนดในกฎกระทรวงก่อนการผลิต)

รถยนต์กระบะที่ออกแบบสำหรับให้มีน้ำหนักบรรทุกน้ำหนักบรรทุกไม่เกิน 4,000 กิโลกรัม<sup>85</sup>

ซึ่งมีคุณลักษณะตามที่อธิบดีกำหนดจัดเก็บภาษีตามมูลค่าร้อยละ 3

ซึ่งมีคุณลักษณะนอกจากที่อธิบดีกำหนด จัดเก็บภาษีตามมูลค่าร้อยละ 18

สำหรับรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คนที่ใช้เป็นรถพยาบาลของส่วนราชการ โรงพยาบาลหรือองค์กรสาธารณกุศลตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขและจำนวนที่อธิบดีกำหนดให้ได้รับการยกเว้นไม่ต้องจัดเก็บภาษีสรรพสามิต<sup>86</sup>

โครงสร้างการจัดเก็บภาษียนต์มีความแตกต่างจากสินค้าอื่นๆ การบริหารจัดการเก็บตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 สำหรับสินค้ารถยนต์มี 2 รูปแบบ กล่าวคือ ถ้าเป็นการผลิตรถยนต์นั่ง รถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คนหรือรถยนต์กระบะ จะเป็นการบริหารจัดการเก็บตามหลักการทั่วไปของภาษีสรรพสามิต หากเป็นกรณีรถยนต์ดัดแปลงจะอาศัยการบริหารจัดการเก็บจากการกำหนดกฎหมายในหมวดที่ 12 ทวิ มารองรับต่างหากอีกหมวดแยกออกมาอย่างชัดเจน มีลักษณะที่แตกต่างกัน เนื่องจากเก็บภาษียนต์ดัดแปลงเดิมมีการจัดเก็บในรูปแบบของภาษีโภคภัณฑ์และกำหนดให้คำนวณภาษีจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นจาก

<sup>85</sup>ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง กำหนดสินค้าประเภทที่ 05.90 ในตอนที่ 5 รถยนต์ตามพิกัดอัตราภาษี สรรพสามิต ลงวันที่ 4 พฤศจิกายน 2540.

<sup>86</sup>ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 60) ลงวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2543.

## ตอนที่ 6 เรือ

นับตั้งแต่สมัยโบราณเรื่อนับว่ามีความสำคัญและจำเป็นต่อชีวิตประจำวันของคนไทยมาก ไม่ว่าจะใช้ในการเดินทางหรือขนส่ง รวมตลอดไปจนถึงการใช้ในเรื่องการศึกสงคราม จนกระทั่งในปัจจุบันเรื่อยังจัดเป็นยานพาหนะทางน้ำที่สำคัญเนื่องจากค่าใช้จ่ายในการขนส่งต่ำและสามารถบรรทุกสินค้าได้คราวละมาก ๆ <sup>87</sup>

เรือเป็นสินค้าประเภทหนึ่งที่กรมสรรพสามิตจัดเก็บภาษีอยู่ในปัจจุบัน<sup>88</sup> โดยกำหนดลักษณะของเรือไว้ว่า หมายถึงยานพาหนะทางน้ำทุกชนิด<sup>89</sup> แต่เรือที่ถูกจัดเก็บสรรพสามิตมีลักษณะประการใดบ้างต้องพิจารณาจากชนิดที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต

<sup>87</sup>ธีระ . “เรือยอชต์.” สามิตสาร. 49 , 4. กรกฎาคม-สิงหาคม. 2536, หน้า 30-31.

<sup>88</sup>โกศล ลั่นชัย. “เรือยอชต์และยานพาหนะที่ใช้ทางน้ำเพื่อความปลอดภัย.” สามิตสาร . 51 , 6. พฤศจิกายน-ธันวาคม 2538, หน้า 26.

### เหตุผลในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

เดิมสินค้าเรือยอชต์และยานพาหนะทางน้ำที่ใช้เพื่อความปลอดภัยนั้น ได้เสียภาษีการค้าตามประมวลรัษฎากรและเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2535 ได้มีการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาจัดเก็บภาษีแทนภาษี การค้าในอัตราร้อยละ 7 แต่เรือยอชต์และยานพาหนะทางน้ำที่ใช้เพื่อความปลอดภัยนี้จะต้องเสียภาษีมากกว่าร้อยละ 7 อยู่อีกส่วนหนึ่งและภาษีในส่วนนี้จะจัดเก็บในรูปภาษีสรรพสามิตตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2535 เป็นต้นไป<sup>90</sup>

### ประเภทของเรือที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต

เรือที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตมีดังนี้<sup>91</sup>

1. เรือยอชต์ เป็นเรือประเภทหนึ่งที่มีฐานระดับเศรษฐกิจไว้ใช้เพื่อความปลอดภัย เช่น ใช้ท่องเที่ยวชมความงามในท้องทะเล หรือใช้เป็นยานพาหนะในการตกปลา ตัวเรือจะทำด้วยเหล็กไฟเบอร์กลาสหรือไม้ซึ่งจะขึ้นอยู่กับประเภทและแบบของเรือตามที่เจ้าของเรือต้องการ<sup>92</sup>

2. ยานพาหนะทางน้ำที่ใช้เพื่อความปลอดภัย ซึ่งหมายความว่า สิ่งใดก็ตาม ถ้ามีรูปแบบของเรือเป็นสิ่งที่ใช้เพื่อความปลอดภัยตามวิสัยวิญญูชนทั่วไป ก็ถือว่าเป็นสินค้าที่ต้องเสียภาษี<sup>93</sup>

ยานพาหนะทางน้ำที่ใช้เพื่อความปลอดภัย ได้แก่ เช่น เรือเร็วที่ใช้เป็นพาหนะจับท่องเที่ยวทั่วไปซึ่งมิใช่เรือยอชต์ สกูเตอร์ (Scooter) เจ็ตสกี (jet ski) จักรยานน้ำ เรือยาง เรือพาย เรือกรรเชียง เป็นต้น ในทางปฏิบัติเกี่ยวกับเรือยอชต์และยานพาหนะทางน้ำที่ใช้เพื่อความปลอดภัยตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตจะรวมถึงเรือโดยสาร เรือทัศนจรและเรือข้ามฟาก เรือพ่วงและยานน้ำที่คล้ายกันสำหรับขนส่งบุคคลหรือของด้วย หรือไม่นั้นให้เป็นดุลยพินิจ

<sup>89</sup>พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ตอนที่ 6.

<sup>90</sup>วิบูลย์ บุญศิริโรตม์. “การจัดเก็บภาษีจากเรือยอชต์และยานพาหนะทางน้ำที่ใช้เพื่อความปลอดภัย.” สามีตสาร. 49, 4. กรกฎาคม- สิงหาคม. 2536, หน้า 36.

<sup>91</sup>พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ตอนที่ 6 ประเภทที่ 09.01. 0606.01

<sup>92</sup>โกศล ลั่นซ้าย. “เรือยอชต์และยานพาหนะที่ใช้ทางน้ำเพื่อความปลอดภัย.” สามีตสาร. หน้า 27.

<sup>93</sup>ประกาศ ลงเขียด. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต. หน้า 76-77.

## เรือที่เป็นสินค้าในพิกัดแต่ได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิต มีดังนี้

### 1. เรือพาย เรือกรรเชียง และเรือยาง

1.1 เรือพาย เป็นเรือประเภทที่ใช้แรงงานคนพายในการขับเคลื่อน ตัวเรือจะทำด้วยไฟเบอร์กลาสหรือไม้ ซึ่งเรามักจะพบเห็นเรือประเภทนี้ตามแม่น้ำลำคลองหรือตามสระน้ำในสวนสนุก

สวนสาธารณะ

1.2 เรือกรรเชียง เป็นเรืออีกประเภทหนึ่งที่ใช้แรงงานคนพายในการขับเคลื่อน ตัวเรือจะทำด้วยไฟเบอร์กลาสมีลักษณะหัวแหลมท้ายแหลม เรือประเภทนี้ส่วนมากจะใช้ในการแข่งขันกีฬาทางน้ำ

### 1.3 เรือยาง โดยปกติลักษณะมี 2 ประเภท คือ

ก. เรือยางประเภทที่มีรูปแบบต้องใช้เครื่องยนต์ในการขับเคลื่อน ถือว่าเป็นยานพาหนะทางน้ำที่ใช้เพื่อความสำราญอีกประเภทหนึ่งที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต

ข. เรือยางประเภทที่มีรูปแบบไม่ต้องใช้เครื่องยนต์ในการขับเคลื่อน ถือว่าเป็นเรือยางที่ได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิต<sup>95</sup> มีลักษณะใช้แรงงานคนพายในการขับเคลื่อน

เรือยางที่จะได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิต ต้องเป็นเรือยางประเภทและแบบที่ไม่ต้องใช้เครื่องยนต์ในการขับเคลื่อน

2. เรือที่ใช้เพื่อเกมกีฬาตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิต ซึ่งอธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนด<sup>96</sup> ไว้ให้ “เรือที่ใช้เพื่อเกมกีฬาที่จะได้รับการยกเว้นภาษีจะต้องมีหนังสือรับรองจากกรมพลศึกษาว่าเป็นเรือที่ใช้เพื่อ

<sup>94</sup>คำสั่งกรมสรรพสามิต ที่ 421/2539 เรื่อง คำวินิจฉัยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต เกี่ยวกับเรือยอชต์และยานพาหนะทางน้ำที่ใช้เพื่อความสำราญ ลงวันที่ 21 พฤศจิกายน พ.ศ. 2539. ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพสามิตที่ 164/2545 เรื่อง ยกเลิกคำวินิจฉัยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตเกี่ยวกับเรือยอชต์และยานพาหนะทางน้ำที่ใช้เพื่อความสำราญ ลงวันที่ 27 มีนาคม 2545

<sup>95</sup>ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 27) ลงวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2534 ตอนที่ 6 ประเภทที่ 06.01 (2)

<sup>96</sup>ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการยกเว้นภาษีสำหรับเรือที่ใช้เพื่อเกมกีฬา ลงวันที่ 19 กันยายน 2539.

## ตอนที่ 7 ผลิตภัณฑ์เครื่องหอมและเครื่องสำอาง

### ลักษณะสินค้า

ผลิตภัณฑ์เครื่องหอมและเครื่องสำอาง เป็นสินค้าประเภทหนึ่งที่กรมสรรพสามิตได้จัดเก็บภาษีอยู่ในปัจจุบันนี้กฎหมายกำหนดลักษณะของสินค้าในพิกัดนี้ ดังนี้<sup>98</sup>

ผลิตภัณฑ์เครื่องหอม หมายความว่า น้ำหอม หัวน้ำหอม น้ำมันหอม และสิ่งที่ทำให้มีกลิ่นหอมต่าง ๆ แต่ไม่รวมถึง

- (1) น้ำหอมที่ใช้ได้เฉพาะในการผลิตสินค้าและ
- (2) สินค้าตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

เครื่องสำอาง หมายความว่า ผลิตภัณฑ์สิ่งปรุงแต่งเพื่อใช้บนผิวหนังหรือส่วนใดส่วนหนึ่งของร่างกายมนุษย์ สำหรับทำความสะอาด ป้องกัน แต่งเสริมให้เกิดความงามหรือเปลี่ยนแปลงรูปลักษณะโดยดู ทา ฟัน หรือโรย เป็นต้น แต่ไม่รวมถึง

- (1) เกสซ์ผลิตภัณฑ์ และ
- (2) สินค้าตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

### เหตุผลในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

เดิมผลิตภัณฑ์เครื่องหอมและเครื่องสำอางนั้น ได้เสียภาษีการค้าตามประมวลรัษฎากรและเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2535 ได้มีการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาจัดเก็บแทนภาษีการค้าในอัตราร้อยละ 7 แต่ผลิตภัณฑ์เครื่องหอมและเครื่องสำอางนี้ควรจะต้องเสียภาษีมากกว่าร้อยละ 7 อยู่อีกส่วนหนึ่งเนื่องจากมีลักษณะเป็นสินค้าฟุ่มเฟือย ไม่มีความจำเป็นในการดำรงชีพ โดยภาษีในส่วนที่เก็บเพิ่มขึ้นนี้จะจัดเก็บในรูปภาษีสรรพสามิตตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2535 เป็นต้นไป<sup>99</sup>

### ประเภทของผลิตภัณฑ์เครื่องหอมและเครื่องสำอางที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต

<sup>97</sup>โกศล ลั่นซ้าย. “เรื้อยอชด์และขานพาหนะที่ใช้ทางน้ำเพื่อความสำราญ.” สยามิตสาร. หน้า 26.

<sup>98</sup>พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ตอนที่ 7.

<sup>99</sup>วิบูลย์ บุญยศิริโรตม์. “การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากน้ำหอม หัวน้ำหอมและน้ำมันหอม.” สยามิตสาร. 48, 6. พฤศจิกายน-ธันวาคม 2535, หน้า 35.



ผลิตภัณฑ์เครื่องหอมมุ่งหมายถึงสิ่งที่ทำให้เกิดกลิ่นหอม ซึ่งจากความหมายดังกล่าวข้างต้น อาจแบ่งแยกผลิตภัณฑ์เครื่องหอมได้ดังนี้

1. น้ำหอม เช่น ผลิตภัณฑ์จำพวก Au de Colone หรือ Au de Toilette แต่ถ้าเป็น น้ำหอมที่มีได้ใช้อย่างผลิตภัณฑ์น้ำหอมทั่วไป แต่ใช้เฉพาะสำหรับการผลิตสินค้า กล่าวคือเป็น น้ำหอมที่ปกติทั่วไปใช้เป็นวัตถุดิบในการผลิตสินค้า ก็จะได้รับยกเว้นไม่ถือว่าเป็น “ผลิตภัณฑ์เครื่องหอม” ตามนิยามที่กฎหมายกำหนดไว้

2. หวาน้ำหอม เป็นผลิตภัณฑ์จำพวกน้ำหอมที่มีความเข้มข้นสูง

3. น้ำมันหอม เช่น สเปรย์กำจัดกลิ่นหรือใช้ฉีดเพื่อให้เกิดกลิ่นหอมต่าง ๆ นอกจากน้ำหอมและหวาน้ำหอม และ

4. สิ่งที่ทำให้มีกลิ่นหอมต่าง ๆ การที่กฎหมายกำหนดไว้เช่นนี้ก็เพื่อให้มีความหมายกว้างครอบคลุมถึงสิ่งที่ทำให้มีกลิ่นหอมต่าง ๆ นอกจากน้ำหอม หวาน้ำหอมด้วย<sup>100</sup>

ปัจจุบันผลิตภัณฑ์เครื่องหอม และเครื่องสำอาง จะเป็นสินค้าซึ่งต้องเสียภาษีสรรพสามิตนั้นจะต้องกำหนดไว้ในพิกัดมีดังนี้

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตได้จัดเก็บตามมูลค่า ดังนี้

1. น้ำหอม และหวาน้ำหอม แต่ไม่รวมถึงน้ำหอมและหวาน้ำหอมตามข้อ 3 จัดเก็บภาษีในอัตราตามมูลค่าร้อยละ 15<sup>101</sup>

2. น้ำมันหอม (ยกเว้นภาษี)<sup>102</sup>

3. น้ำหอมและหวาน้ำหอม ซึ่งเป็นผลิตภัณฑ์พื้นเมืองที่ผลิตในประเทศ (ยกเว้นภาษี)<sup>103</sup>

สำหรับเครื่องสำอางยังไม่มีกำหนดชนิดสินค้าไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตให้จัดเก็บภาษี

<sup>100</sup>ประกาศ คงเอียด. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต. หน้า 78.

<sup>101</sup>ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 41) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2540.

<sup>102</sup>ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 27) ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2534.

<sup>103</sup>เรื่องเดียวกัน.

## ตอนที่ 8 สินค้าอื่น ๆ

การจัดเก็บภาษีสำหรับประเภทสินค้าในตอนที่ 8 นี้ สามารถกำหนดเพิ่มประเภทสินค้าได้โดยออกเป็นพระราชกฤษฎีกา กำหนดชนิดสินค้าที่ต้องการจัดเก็บ

การกำหนดสินค้าตามพิกัดนี้ได้กำหนดไว้อย่างกว้าง ๆ เพื่อเป็นการให้อำนาจฝ่ายบริหารพิจารณาจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้าอื่น ๆ ได้ตามความจำเป็นและเหมาะสม โดยไม่ต้องแก้ไขพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เพียงแต่ออกเป็นพระราชกฤษฎีกา กำหนดประเภท สินค้าที่ต้องการเพิ่มไว้ในพิกัดนี้ ซึ่งปัจจุบันได้มีการกำหนดประเภทสินค้าเพิ่มโดยอาศัยวิธีการนี้ 5 ประเภท ดังต่อไปนี้

### 8.1 พรมและสิ่งทอปูพื้นอื่น ๆ

พรมและสิ่งทอปูพื้นอื่น ๆ เป็นสินค้าประเภทหนึ่งที่กรมสรรพสามิตกำหนดเป็นสินค้าที่อยู่ภายใต้การจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

#### เหตุผลในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

เป็นการจัดเก็บเพื่อเพิ่มรายได้ให้รัฐบาลลดภาวะการขาดดุลจากการนำเข้าจากต่างประเทศ เป็นการสกัดกั้นการนำสินค้าฟุ่มเฟือยเข้ามาในประเทศ โดยใช้มาตรการทางภาษี<sup>104</sup>

#### ประเภทพรมที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต

พรมและสิ่งทอปูพื้นที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตนั้นกฎหมายได้กำหนดเฉพาะพรมและสิ่งทอปูพื้นที่ทำด้วยขนสัตว์

อัตราภาษีสำหรับสินค้าประเภทนี้ ปัจจุบันกำหนดให้จัดเก็บภาษีตามมูลค่า อัตราร้อยละ 20<sup>105</sup>

### 8.2 รถจักรยานยนต์

เครื่องยนต์ที่ใช้สำหรับรถจักรยานยนต์มี 2 ชนิด คือ

<sup>104</sup> รายงานทางวิชาการของกรมสรรพสามิต.

<sup>105</sup> ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 37) ลงวันที่ 4 กันยายน 2539.

1. เครื่องยนต์ 4 จังหวะ จะมีการทำงานของเครื่องยนต์เป็น 4 จังหวะ การทำงานคือ จังหวะที่ 1 ดูด จังหวะที่ 2อัด จังหวะที่ 3 ระเบิด จังหวะที่ 4 คาย รวมเป็น 4 จังหวะ การทำงานของเครื่องยนต์อาศัยการจุดระเบิดของเชื้อเพลิงหรือ อดีที่มีส่วนผสมของอากาศและน้ำมันเบนซิน ไอเสียที่คายออกมาจึงมีส่วนผสมของสารพิษน้อย

2. เครื่องยนต์ 2 จังหวะ จังหวะดูดและจังหวะอัดเกิดขึ้นพร้อมกันเป็นจังหวะที่ 1 จังหวะระเบิดและจังหวะคายเกิดขึ้นพร้อมกันเป็นจังหวะที่ 2 รวมเป็น 2 จังหวะ การทำงานของเครื่องยนต์อาศัยการจุดระเบิดของเชื้อเพลิงหรือ อดีที่มีส่วนผสมของอากาศ น้ำมันเบนซินและน้ำมันหล่อลื่น ไอเสียที่คายออกมาจึงมีส่วนผสมของน้ำมันหล่อลื่น ซึ่งก่อให้เกิดสารมีพิษและควันดำ

### เหตุผลในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

1. เพื่อชดเชยรายได้ส่วนที่ขาดหายไปเพื่อให้ภาระภาษีใกล้เคียงกับภาษีเดิม ที่มี การจัดเก็บภาษีการค้ำรถจักรยานยนต์ในอัตราร้อยละ 12 ของราคาขายปลีกก่อนที่จะเปลี่ยนมา จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ของมูลค่า เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2535 ทำให้ รายได้ภาษีสรรพสามิตลดลง จึงจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

2. เพื่อช่วยลดมลภาวะอากาศเป็นพิษ ประมาณร้อยละ 90 ของ รถจักรยานยนต์ที่ผลิตในประเทศไทยเป็นรถจักรยานยนต์ 2 จังหวะ ซึ่งก่อให้เกิดปัญหามลพิษ ทางอากาศ เนื่องจากรถจักรยานยนต์ 2 จังหวะ จะปล่อยควันสารประกอบ ไฮโดรคาร์บอน ( $HC_2$ ) คาร์บอนไดออกไซด์ ( $CO_2$ ) และควันดำออกมา สารประกอบ ดังกล่าวมีผลเสียต่อสุขภาพของประชาชน คือมีส่วนในการทำลายปอด เส้นเลือด เส้นประสาท และมีผลเสียต่อสิ่งแวดล้อมทำให้อากาศเป็นพิษ จึงเห็นควรจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากรถจักรยานยนต์ 2 จังหวะเพราะถือว่าเป็นสินค้าที่มีผลเสียต่อสุขภาพ (SUMPTUARY EXCISE)

3. เป็นสินค้าฟุ่มเฟือย รถจักรยานยนต์ 4 จังหวะที่มีความจุกระบอกสูบเกินกว่า 150 ซี.ซี.ขึ้นไป ส่วนใหญ่จะเป็นรถจักรยานยนต์นำเข้าเป็นสินค้าที่มีลักษณะภาษี สรรพสามิตจาก

รถจักรยานยนต์นอกเหนือจากภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>106</sup>

กล่าวโดยสรุปได้ว่าการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าประเภทนี้เนื่องมาจากความต้องการรายได้ เพื่อสภาพแวดล้อมและกำกัลดการบริโภคตลอดจนในเรื่องของการใช้ถนน เพราะเป็นผู้ได้รับสิทธิประโยชน์เป็นพิเศษของรัฐด้วยทางหนึ่ง

<sup>106</sup> ข้อมูลจากกองวิชาการและแผนงาน . กรมสรรพสามิต ปี 2537 .

### ประเภทสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต

รถจักรยานยนต์เป็นประเภทสินค้าที่กำหนดเพิ่มขึ้น โดยอาศัยอำนาจของฝ่ายบริหาร เช่นเดียวกับพรมและสิ่งทอปูพื้นอื่น ๆ โดยจัดเก็บภาษีทั้งรถจักรยานยนต์ 2 จังหวะ และรถจักรยานยนต์ 4 จังหวะ ส่วนรถจักรยานยนต์อื่น ๆ ได้รับการยกเว้นภาษี

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถจักรยานยนต์ให้จัดเก็บในอัตรามูลค่า ร้อยละ 5 และรถจักรยานยนต์ 4 จังหวะ จัดเก็บในอัตรา 2 จังหวะ ตามมูลค่าร้อยละ 3<sup>107</sup>

### 8.3 หินอ่อน หินแกรนิต

หินอ่อน หินแกรนิต เป็นทรัพยากรธรรมชาติประเภทหินประดับที่ใช้ประโยชน์ในการตกแต่งอาคารสำนักงานและที่อยู่อาศัยให้มีความสวยงาม แสดงถึงความภูมิฐานที่เป็นเอกลักษณ์เฉพาะตัว หินอ่อนมีผลิตมากในเขตจังหวัดนครราชสีมาและจังหวัดสระบุรี ส่วนหินแกรนิตผลิตมากในเขตจังหวัดตาก

#### เหตุผลในการจัดเก็บภาษี

เนื่องจากหินอ่อนและหินแกรนิต เป็นทรัพยากรธรรมชาติที่ใช้แล้วสิ้นเปลือง และถือได้ว่าเป็นของไม่จำเป็นเพราะมีสิ่งอื่นทดแทนได้ นอกจากนี้การผลิตหินอ่อนและหินแกรนิต ก่อเกิดมลภาวะมากและใช้พลังงานมากด้วย การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากหินอ่อนและหินแกรนิต จึงชอบด้วยเหตุผลในแง่ของการใช้ทรัพยากรสิ้นเปลือง การก่อเกิดมลภาวะและการใช้พลังงานมากเกินไป<sup>108</sup>

### ประเภทสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต

ภาษีสรรพสามิตสำหรับหินอ่อนและหินแกรนิตในครั้งแรกที่กำหนดสินค้าประเภทนี้ไว้ใน พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตมุ่งหมายที่จะเก็บจากหินอ่อนและหินแกรนิตที่แปรรูปแล้ว แต่ด้วยเหตุผลทางด้านนโยบายจึงมีการยกเว้นภาษี สำหรับสินค้านี้จนถึงปัจจุบัน<sup>109</sup>

การจัดเก็บภาษีได้กำหนดให้จัดเก็บอัตรามูลค่า ร้อยละ 30 แต่ได้ให้ยกเว้นภาษีตั้งแต่วันที่ 23 พฤษภาคม 2540 เป็นต้นมา<sup>110</sup>

<sup>107</sup> ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 62) ลงวันที่ 6 พฤศจิกายน 2544.

<sup>108</sup> บุญชัย พิทักษ์ดำรงกิจ. ผลงานทางวิชาการ เรื่อง การปรับปรุงภาษีสรรพสามิตเพื่อประเมินผลงานในตำแหน่งผู้เชี่ยวชาญพิเศษด้านการพัฒนาการจัดเก็บภาษี, 2543, หน้า 11.

<sup>109</sup> ประกาศ คงเอียด. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต. หน้า 80.

## 8.4 แบตเตอรี่

แบตเตอรี่ หมายถึง แหล่งที่สะสมพลังงานในรูปเคมีแล้วจ่ายเป็นพลังงานไฟฟ้าออกไปใช้งานเป็นกระแสตรง นับได้ว่าเป็นสินค้าที่มีความจำเป็นต่อการดำรงชีวิตประจำวันของมนุษย์ในปัจจุบันมาก เนื่องจากมีอุปกรณ์เครื่องใช้จำนวนมากที่ต้องใช้แบตเตอรี่เป็นตัวสร้างพลังงาน

### เหตุผลในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

สารเคมีในแบตเตอรี่ประกอบด้วย แมงกานีส ตะกั่วปรอท แคดเมียม นิเกิลและสังกะสี ล้วนเป็นสารเคมีที่เป็นพิษต่อร่างกายและก่อให้เกิดมลพิษต่อสภาพแวดล้อมเมื่อมีการใช้แล้ว การผลิตแบตเตอรี่และถ่านไฟฉายก่อให้เกิดมลภาวะ ซากของแบตเตอรี่และถ่านไฟฉายที่ใช้แล้วก็เป็นขยะที่มีพิษและยากต่อการขจัดจึงเป็นภาระของสังคมที่จะต้องไปแก้ไขภัยอันเกิดจากมลภาวะดังกล่าว จึงสมควรเก็บภาษีสรรพสามิต ทั้งโดยไม่มีการดูแลจะเป็นอันตรายต่อสิ่งแวดล้อมและสิ่งมีชีวิตจึงควรจัดเก็บในรูปของภาษีสรรพสามิต<sup>111</sup>

### ประเภทสินค้าที่ต้องเสียภาษี

สินค้าแบตเตอรี่ที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตนั้นมีความมุ่งหมายถึงแบตเตอรี่ทุกชนิดไม่ว่าจะเป็นแบตเตอรี่ที่ใช้กับไฟฉาย วิทยุ หรืออุปกรณ์ไฟฟ้าอื่น ๆ ซึ่งโดยทั่วไปจะจัดอยู่ในจำพวกแบตเตอรี่แห้ง (dry cell) และแบตเตอรี่ที่ใช้กับรถยนต์หรือแบตเตอรี่เปียก (wet cell)<sup>112</sup>

อัตราภาษีในการจัดเก็บตามมูลค่าร้อยละ 10<sup>113</sup> แต่สำหรับแบตเตอรี่ที่ใช้เป็นวัตถุดับหรือส่วนประกอบในการผลิตจากแบตเตอรี่ที่ได้เสียภาษีสรรพสามิตแล้ว ให้เสียในอัตราตามมูลค่าร้อยละ 5<sup>114</sup>

## 8.5 สารทำลายชั้นบรรยากาศโอโซนประเภทอนุพันธ์ชนิดฮาโลเจนเต็ดของไฮโดรคาร์บอน

<sup>110</sup>ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 37) ลงวันที่ 4 กันยายน 2539 .

<sup>111</sup>บุญชัย พิทักษ์ดำรงกิจ. ผลงานทางวิชาการ เรื่อง การปรับปรุงภาษีสรรพสามิตเพื่อประเมินผลงานในตำแหน่งผู้เชี่ยวชาญพิเศษด้านการพัฒนาการจัดเก็บภาษี, หน้า 13.

<sup>112</sup>ประกาศ คงเอียด . คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต . หน้า 80 .

<sup>113</sup>ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 42) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2540 .

<sup>114</sup>ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 45) ลงวันที่ 25 มิถุนายน 2540 .

ประเภทสินค้าชนิดนี้เป็นสินค้าใหม่ มีการกำหนดให้ต้องเสียภาษีสรรพสามิต เมื่อวันที่ 13 กุมภาพันธ์ 2545

#### เหตุผลในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

โดยที่ประเทศไทยได้เข้าร่วมเป็นประเทศภาคีของอนุสัญญาเวียนนาว่าด้วยการลดและเลิกใช้สารทำลายชั้นบรรยากาศโอโซนให้เสร็จสิ้นภายในปี 2553 แต่การดำเนินการเท่าที่ผ่านมา และที่ได้ดำเนินการอยู่ในปัจจุบันยังไม่สามารถทำให้เลิกใช้สารดังกล่าวได้และคาดว่าจะไม่สามารถดำเนินการให้เป็นไปตามพันธกรณีได้ จึงสมควรนำมาตรการภาษีมาใช้เพื่อสนับสนุนการดำเนินการตามพันธกรณีดังกล่าวโดยกำหนดให้สารทำลายชั้นบรรยากาศโอโซนประเภทอนุพันธ์ชนิดฮาโลเจนเต็ดของไฮโดรคาร์บอนเป็นสินค้าที่ต้องจัดเก็บภาษีสรรพสามิต<sup>115</sup>

#### ประเภทสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต

สินค้าในพิกัดที่ต้องเสียภาษี มี 10 ชนิด ดังนี้ คาร์บอนเตตระคลอไรด์ ไตรคลอโรอีเทน ไตรคลอโรฟลูออโรมีเทน ไดคลอโรไดฟลูออโรมีเทน ไตรคลอโรไตรฟลูออโรอีเทน ไดคลอโรเตตระฟลูออโรอีเทน คลอโรเฟนฟลูออโรอีเทน โบรโมคลอโรไดออโรอีเทน โบรโมไตรฟลูออโรมีเทน ไดโบรโมเตตระฟลูออโรอีเทน<sup>116</sup>

โดยให้กำหนดอัตราภาษีที่จัดเก็บตามมูลค่า ร้อยละ 15<sup>117</sup>

#### ตอนที่ 9 สถานบริการ

สถานบริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตจะเป็นสถานบริการที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตและต้องอยู่ภายใต้บังคับของนิยามดังต่อไปนี้

“สถานบริการ” ตามนิยามในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ให้ความหมายว่าสถานที่สำหรับประกอบกิจการในด้านบริการบันเทิงหรือหย่อนใจต่าง ๆ เพื่อหารายได้เป็นธุรกิจ เช่น

<sup>115</sup>ราชกิจจานุเบกษา ฉบับกฤษฎีกา เล่ม 119 ตอนที่ 17 ก. ลงวันที่ 13 กุมภาพันธ์ 2545.

<sup>116</sup>ราชกิจจานุเบกษา ฉบับกฤษฎีกา เล่ม 119 ตอนที่ 17 ก. ลงวันที่ 13 กุมภาพันธ์ 2545.

<sup>117</sup>ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 66 ) ลงวันที่ 11 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2545 ประกาศราชกิจจานุเบกษา ฉบับประกาศทั่วไป เล่ม 119 ตอนที่พิเศษ 11 ง ลงวันที่ 13 กุมภาพันธ์ 2545.

พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตได้กำหนดประเภทของสถานบริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตไว้ 2 ประเภท คือ

1. สนามแข่งม้า และ

2. อื่น ๆ ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา ซึ่งเป็นการให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดให้สถานบริการประเภทอื่นนอกจากสนามแข่งม้าเป็นสถานบริการที่ต้องเสียภาษี และได้มีการออกประกาศตามพิกัดนี้แล้วคือ กำหนดให้สนามกอล์ฟ (Golf Course)<sup>119</sup> เป็นสถานบริการตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527<sup>120</sup>

### 9.1 สนามแข่งม้า

การริเริ่มสร้างสโมสรแข่งม้าขึ้นเป็นครั้งแรกในประเทศไทยในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว รจว. (ร.ศ. 116) โดยชาวสโมสรน้ำเค็มศึกษาซึ่งได้แก่ ข้าราชการหรือนักเรียนผู้เคยผ่านยุโรปมาไม่ว่าจะเป็นการไปว่าราชการหรือการเรียนเห็นควรจัดการแข่งม้าถวายแสดงความจงรักภักดี<sup>121</sup>

#### เหตุผลในการจัดเก็บ

สถานบริการสนามแข่งม้านี้ เดิมได้เสียภาษีการค้าตามประมวลรัษฎากร และในวันที่ 1 มกราคม 2535 ได้มีการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จัดเก็บภาษีแทนภาษีการค้า ในอัตราร้อยละ 7 แต่บริการสนามแข่งม้านี้เป็นสถานบริการที่จะต้องเสียภาษีมากกว่าร้อยละ 7 อยู่อีกส่วนหนึ่ง ดังนั้นภาษีในส่วนนี้จึงได้จัดเก็บในรูปภาษีสรรพสามิต ตั้งแต่ วันที่ 1 มกราคม 2535 เป็นต้นไป<sup>122</sup>

#### ลักษณะการเสียภาษีสรรพสามิต

<sup>118</sup>พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ตอนที่ 9.

<sup>119</sup>ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง กำหนดสถานบริการ ประเภทที่ 09.90 ใน ตอนที่ 9 สถานบริการ ตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ลงวันที่ 14 ตุลาคม พ.ศ. 2540.

<sup>120</sup>ประกาศ คงเอียด. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต. หน้า 81.

<sup>121</sup>สามิตสาร. 49, 5. กันยายน - ตุลาคม 2536, หน้า 32.

<sup>122</sup>วิบูลย์ บุญศิริโรตม์. “การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสถานบริการสนามแข่งม้า.” สามิตสาร. 49, 5. กันยายน - ตุลาคม 2536, หน้า 39.

การเก็บภาษีสรรพสามินนั้นได้กำหนดให้จัดเก็บจากรายได้ของสถานบริการประเภทสนามม้าผู้ประกอบการเป็นผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษี โดยความรับผิดชอบในการเสียภาษีเกิดขึ้นทันทีที่ได้รับชำระค่าบริการ ซึ่งรายรับของสนามม้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตมี 2 กรณี คือ

1. ค่าผ่านประตู
2. รายรับที่หักไว้จากผู้เล่นการพนันแข่งม้า

ส่วนรายรับอื่นให้ได้รับการยกเว้นภาษี ซึ่งอัตราภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บในปัจจุบันคือ ร้อยละ 20 ของรายรับ<sup>123</sup>

## 9.2 สนามกอล์ฟ

เดิมสนามกอล์ฟถูกกำหนดเป็นสถานบริการในระบบภาษีการค้าและกำหนดให้มีการเสียภาษีจากรายได้ตามลักษณะการให้บริการ เช่น กรณีมีการฝึกหรือสอนการเล่นกอล์ฟให้แก่ลูกค้า สนามกอล์ฟต้องเสียภาษีการค้าในอัตราร้อยละ 3.0 ของรายได้จากค่าฝึกสอน หรือกรณีมีการให้ลูกค้าใช้หรือเช่าอุปกรณ์การเล่นกอล์ฟ สนามกอล์ฟต้องเสียภาษีการค้าอัตราร้อยละ 2.5 ของรายได้จาก ค่าใช้จ่ายหรือค่าเช่า สำหรับกรณีมีการขายอาหารและเครื่องดื่มในหรือจากสถานที่ซึ่งจัดให้ลูกค้าเข้าไปหรือใช้บริการได้ สนามกอล์ฟต้องเสียภาษีการค้าในอัตรา ร้อยละ 2 ของรายได้ 5,000 บาทแรก ส่วนที่เกิน 5,000 บาทต้องเสียภาษีการค้าในอัตราร้อยละ 7.5

ต่อมาเมื่อวันที่ 14 ตุลาคม 2540 กรมสรรพสามิตเริ่มจัดเก็บภาษีสนามกอล์ฟโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติพิทักษ์อัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 โดยกำหนดให้สนามกอล์ฟเป็นสถานบริการประเภทหนึ่งที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตในอัตราสูงสุด(เพดาน)ไม่เกินร้อยละ 20 ตามมูลค่า แต่จัดเก็บจริงในปัจจุบันเพียงอัตราร้อยละ 10 จาก มูลค่ารายรับของค่าสมาชิกและค่าใช้บริการสนามกอล์ฟ<sup>124</sup>

### เหตุผลในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

<sup>123</sup>ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 47) ลงวันที่ 14 ตุลาคม 2540 .

<sup>124</sup>บุญชัย พิทักษ์ดำรงกิจ . “การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสถานบริการประเภทกอล์ฟ.” สามีต สาร. 56 , 6. พฤศจิกายน- ธันวาคม 2543, หน้า 21.



ธุรกิจสนามกอล์ฟจัดเป็นการให้บริการที่ฟุ่มเฟือย ไม่ใช่สิ่งจำเป็นต่อการดำรงชีพ และ ผู้ใช้บริการสนามกอล์ฟ เป็นผู้มีฐานะทางการเงินดี ดังนั้นภาวะภาษีที่เกิดขึ้นย่อมไม่กระทบต่อผู้เล่นกอล์ฟ อีกทั้งภาษีที่ได้รับสามารถนำมาพัฒนาประเทศได้อีกทางหนึ่งด้วย<sup>125</sup>

### ลักษณะการเสียภาษีสรรพสามิต

การเสียภาษีสรรพสามิต สำหรับกิจการสนามกอล์ฟ ให้จัดเก็บจากรายได้เช่นเดียวกับ สนามแข่งม้า ผู้ประกอบกิจการเป็นผู้เสียภาษีเมื่อมีรายรับของสนามกอล์ฟ คือ ค่าสมาชิกและค่า ใช้บริการสนามกอล์ฟ ซึ่งได้มีการกำหนดเพื่อความชัดเจนในการพิจารณา ดังนี้

1. ค่าสมาชิก ได้แก่
  - 1.1 รายรับจากค่าสมาชิกรวมถึงค่าสมัครสมาชิกด้วย
  - 1.2 รายรับจากค่าสมาชิกที่ผ่อนชำระเป็นงวด ๆ ที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 15 ตุลาคม 2540 เป็นต้นไป
  - 1.3 รายรับจากค่าธรรมเนียมการโอนค่าสมาชิก เฉพาะส่วนที่เป็นรายได้ของ สนามกอล์ฟ
  - 1.4 รายรับอื่นใดที่เรียกเก็บจากสมาชิก เช่น ค่าบำรุงสถานที่เรียกเก็บเป็น รายปีหรือรายเดือน
2. ค่าใช้บริการสนามกอล์ฟ ได้แก่
  - 2.1 ค่า Green fee
  - 2.2 ในการที่ค่า Green fee รวมอยู่ในค่าบริการท่องเที่ยวแบบเหมา (Package tour) ให้คิดค่า Green fee ตามที่ผู้ประกอบการสนามกอล์ฟ ได้รับจริง แต่ไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 ของค่า Green fee ปกติ ของสนามกอล์ฟนั้น
  - 2.3 การบริการท่องเที่ยวแบบเหมา (Package tour) ซึ่งจะคิดค่า Green fee ไม่น้อยกว่าร้อยละ 40 ของค่า Green fee ปกติตามข้อ 2.2 ได้ต้องเป็นบริการท่องเที่ยวแบบเหมา (Package tour) ซึ่งคิด ค่าบริการที่พัก อาหารและบริการอื่น ๆ รวมทั้งค่า Green fee

<sup>125</sup>เอกสารอัดสำเนาเสนอเหตุผลในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสถานบริการประเภทสนาม กอล์ฟ. กรมสรรพสามิต . 2540, หน้า 9.

อัตราภาษีที่จัดเก็บในปัจจุบัน อัตราร้อยละ 10<sup>127</sup>

### 3.2 พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

พระราชบัญญัติภาษีสุรา เป็นกฎหมายหลักที่รัฐใช้ในการจัดเก็บภาษีสุรา และการบริหารงานสุรา เพื่อควบคุมกิจการอันเกี่ยวกับสุรา เริ่มตั้งแต่การทำสุรา การนำเข้า การใช้สุราทำสินค้า การขนส่งสุรา และการขายสุรา โดยการศึกษาจะแยกเป็น 2 หัวข้อ คือ โครงสร้างพระราชบัญญัติภาษีสุรา (3.2.1) และประเภทสินค้าที่ต้องเสียภาษี (3.2.2)

#### 3.2.1 โครงสร้างพระราชบัญญัติภาษีสุรา พ.ศ. 2493

ในส่วนนี้จะได้ศึกษาถึงลักษณะการบริหารจัดเก็บภาษีสุราว่าใครมีหน้าที่ต้องเสียภาษี (3.2.1.1) ความรับผิดชอบเกิดขึ้นอย่างไรและเมื่อใด (3.2.1.2) ฐานภาษี (3.2.1.3) อัตราภาษี (3.2.1.4) มีการกำหนดไว้ อย่างไรบ้าง

##### 3.2.1.1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีพระราชบัญญัติสุรา

พ.ศ. 2493 กำหนดให้บุคคลต่อไปนี้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีสุรา

(1) ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา<sup>128</sup>

พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ได้กำหนด ให้ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุรา มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับสุราที่ทำ ก่อนขนส่งสุราออกจากโรงงานสุรา<sup>129</sup>

<sup>126</sup> บุญชัย พิทักษ์ดำรงกิจ. “การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสถานบริการประเภทกอล์ฟ.” สามิตสาร . หน้า 24.

<sup>127</sup> ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 47) ลงวันที่ 14 ตุลาคม 2540 .

<sup>128</sup> พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 . มาตรา 7.

<sup>129</sup> พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 . มาตรา 7 วรรคหนึ่ง.

ทั้งนี้ ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุราในบางกรณีก็ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสุรา เช่น ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรากลั่นเพื่อทำน้ำส้มสายชู ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุราเพื่อใช้ปรุงเต้าหู้ยี้ เนื่องจากเป็นผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุราเพื่อนำไปใช้เป็นวัตถุดิบในการผลิตสินค้า

## ( 2 ) ผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร <sup>131</sup>

กฎหมายได้กำหนดให้ผู้นำสุราเข้าในราชอาณาจักรจะต้องเสียภาษีสุรา เว้นแต่สุรานั้นมีปริมาณไม่เกินหนึ่งลิตรและได้เปิดภาชนะที่บรรจุแล้ว <sup>132</sup> อีกทั้งได้ห้ามมิให้ผู้ใดนำสุราเกินกว่าหนึ่งลิตรเข้ามาในราชอาณาจักร เว้นแต่จะได้รับใบอนุญาตจากเจ้าพนักงานสรรพสามิต อธิบดีมีอำนาจผ่อนผันการนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อเป็นตัวอย่างสินค้าหรือมิใช่เพื่อการค้าได้ ตามจำนวนและด้านศุลกากรที่ประกาศกำหนด <sup>133</sup> ฉะนั้น ผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักรแม้ว่าจะเป็น ผู้ที่ไม่ได้รับใบอนุญาตหรือไม่ต้องขอรับใบอนุญาตจากเจ้าพนักงานสรรพสามิตก็ย่อมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีสำหรับสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรนั้นด้วย

สำหรับการนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักรที่จะต้องได้รับใบอนุญาตจากเจ้าพนักงานสรรพสามิตและต้องเสียภาษีสุรานั้นไม่เฉพาะเจาะจงว่าจะต้องเป็นสุราที่ผลิตในต่างประเทศเท่านั้น แต่หมายความรวมถึงการนำสุราที่ทำในราชอาณาจักร ซึ่งได้รับการยกเว้นหรือได้รับคืนค่าภาษีสุราเข้ามาในราชอาณาจักรด้วย <sup>134</sup>

## ( 3 ) ผู้ได้รับอนุญาตให้ทำการเปลี่ยนแปลงภาชนะบรรจุสุราที่นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร

ในกรณีนี้ คือ มีการนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งได้ชำระภาษีแล้วในขณะที่น่าเข้า แต่ต่อมาได้มีการเปลี่ยนแปลงภาชนะบรรจุสุรา เช่น ได้มีการนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักรโดยบรรจุภาชนะเป็นไห แต่นำมาเปลี่ยนเป็นบรรจุขวดหลังจากที่ขนผ่านด่านศุลกากรมาแล้ว โดยผู้ที่ทำการเปลี่ยนแปลงภาชนะบรรจุสุราจะต้องได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจากเจ้าพนักงานสรรพสามิต

<sup>130</sup>พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 . มาตรา 5 วรรคหนึ่ง.

<sup>131</sup> พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 . มาตรา 8.

<sup>132</sup>พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 . มาตรา 8 วรรคหนึ่ง.

<sup>133</sup>พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 . มาตรา 6.

<sup>134</sup>พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493. มาตรา 10 ทวิ.

( 4 ) ผู้รับโอนสุราที่ได้รับการลดหย่อนหรืองดเว้น ไม่เรียกเก็บภาษี จากผู้ได้รับเอกสิทธิ์และผู้ได้เอกสิทธิ์ที่ไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดในการลดหย่อนหรืองดเว้น ไม่เรียกเก็บภาษีสุรา

การลดหย่อนหรืองดเว้นไม่เรียกเก็บภาษีสุรา สำหรับสุราของผู้ได้รับเอกสิทธิ์ตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติหรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาหรือความตกลงกับต่างประเทศหรือทางการทูตตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน ซึ่ง รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจออกกฎกระทรวงให้ลดหย่อนหรืองดเว้นไม่เรียกเก็บภาษีสุราต่อบุคคล ดังกล่าวได้ ในปัจจุบันได้มีกฎกระทรวงกำหนดให้งดเว้นไม่เรียกเก็บภาษีสุราสำหรับผู้ได้รับเอกสิทธิ์<sup>137</sup> ทั้งนี้ ผู้ได้รับเอกสิทธิ์จะต้องปฏิบัติตามวิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด<sup>138</sup> และหากมีการโอนสุรานั้นไปยังบุคคลที่ไม่มีเอกสิทธิ์หรือไม่มีการปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดก็จะต้องมีการเสียภาษีสำหรับสุรานั้น ๆ

### 3.2.1.2. ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษี

ด้วยเหตุที่กฎหมายมิได้กำหนดเรื่องความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีหรือการ เกิดขึ้นซึ่งภาระภาษีไว้โดยตรง แต่อาจกล่าวได้ว่าความรับผิดในอันจะต้องเสีย

<sup>135</sup>พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493. มาตรา 22 วรรคหนึ่ง.

<sup>136</sup>พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493. มาตรา 36 .

<sup>137</sup>กฎกระทรวงฉบับที่ 98 (พ.ศ. 2531) ออกตามความในพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493, ลงวันที่ 27 กันยายน 2531 และกฎกระทรวงฉบับที่ 101 (พ.ศ. 2534) ออกตามความพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ลงวันที่ 8 ตุลาคม 2534

<sup>138</sup>ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง กำหนดวิธีการและเงื่อนไขในการงดเว้นไม่เรียกเก็บภาษีสุรา สำหรับสุราที่ทำในราชอาณาจักรของผู้ได้รับเอกสิทธิ์ตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญาหรือความตกลงกับต่างประเทศหรือทางการทูต, ลงวันที่ 25 ตุลาคม 2531 ; และ ประกาศกรมสรรพสามิตเรื่อง กำหนดวิธีการและเงื่อนไขในการงดเว้นไม่เรียกเก็บภาษีสุราสำหรับสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรของผู้ได้รับเอกสิทธิ์ตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศหรือตามสัญญาหรือความตกลงกับต่างประเทศหรือทางการทูต , ลงวันที่ 11 ตุลาคม 2534.

- ( 1 ) กรณีสุราทำในราชอาณาจักร  
 ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับสุราที่ทำใน  
 ราชอาณาจักรผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุราจะต้องเสียภาษีก่อนขนสุราออกจากโรงงาน<sup>140</sup>
- ( 2 ) กรณีสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรและกรณีสุราที่ได้รับการ  
 ยกเว้นหรือคืนภาษี ซึ่งได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วและมีการนำเข้ามาในราชอาณาจักรอีก  
 ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร  
 หรือสุราที่ผลิตในต่างประเทศ จะต้องเสียภาษีก่อนขนสุราผ่านด่านศุลกากร โดยจะต้องเสียภาษี  
 พร้อมกับการเสียอากรขาเข้าตามกฎหมายศุลกากร<sup>141</sup> เช่นเดียวกับความรับผิดชอบในอันจะต้องเสีย  
 ภาษีสุราสำหรับกรณีสุราที่ได้รับการยกเว้นหรือคืนภาษีซึ่งได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วและมี  
 การนำเข้ามาในราชอาณาจักรอีก<sup>142</sup>
- ( 3 ) กรณีมีการเปลี่ยนแปลงภาชนะบรรจุสุราสำหรับสุราที่นำเข้ามาใน  
 ราชอาณาจักร  
 ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับการ  
 เปลี่ยนแปลงภาชนะบรรจุสุราสำหรับสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร จะต้องเสียภาษีเมื่อได้มีการ  
 เปลี่ยนแปลงภาชนะบรรจุสุรา นั้น ๆ <sup>143</sup>
- ( 4 ) กรณีสุรามีการโอนจากบุคคลที่ได้รับเอกสิทธิ์ไปยังบุคคลที่ไม่ได้  
 รับ เอกสิทธิ์หรือกรณีที่ได้รับเอกสิทธิ์ไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด  
 ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีสุราในกรณีนี้เกิดขึ้นเมื่อมี  
 การโอนหรือเมื่อมีการไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด แล้วแต่กรณี<sup>144</sup>

### 3.2.1.3. ฐานภาษี

<sup>139</sup>วิศิษฐ์ วชิรวิรุฬห์. ปัญหาทางกฎหมายที่ใช้จัดเก็บภาษีสรรพสามิตในระบบสุราเสรี. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ บัณฑิตวิทยาลัยนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2543, หน้า 66.

<sup>140</sup>พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 . มาตรา 7 วรรคหนึ่ง.

<sup>141</sup>พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 . มาตรา 8 วรรคหนึ่ง.

<sup>142</sup>พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 . มาตรา 10 ทวิ.

<sup>143</sup>พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 . มาตรา 8 วรรคสอง.

<sup>144</sup>พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 . มาตรา 47 (3)(ก)วรรคสอง.

พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ได้กำหนดให้เสียภาษีสุรา ในอัตราทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณให้เสียภาษีในอัตราที่คิดเป็นเงินสูงกว่า<sup>145</sup> กล่าวคือ จะต้องมีการคำนวณภาษีตาม มูลค่าก่อนว่าต้องเสียภาษีเท่าใด ต่อมาก็ต้องคำนวณภาษีตามปริมาณว่า ต้องเสียภาษีเท่าใดแล้วนำภาษีตามมูลค่ามาเปรียบเทียบกับภาษีตามปริมาณ ซึ่งถ้าภาษีในอัตราใด สูงกว่า ก็ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสุราตามอัตรานั้น ๆ โดยพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ได้กำหนดการเสียภาษีตามมูลค่าไว้ดังนี้

(1) สุราที่ทำในราชอาณาจักรและสุราที่ทำในราชอาณาจักรซึ่งได้รับการยกเว้นหรือคืนภาษีเพื่อส่งออกและได้นำกลับเข้ามาในราชอาณาจักร

ฐานภาษี คือ ราคาขาย ณ โรงงานสุรากับด้วยภาษีสุราที่พึงต้องชำระ<sup>146</sup>

ในกรณีไม่มีราคาขาย ณ โรงงานสุราหรือราคาขาย ณ โรงงานสุรามีหลายราคาฐาน ภาษีให้ขึ้นไปตามราคาที่ยกขึ้นตีประกาศตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง<sup>147</sup> บวกด้วยภาษีสุราที่พึงต้องชำระ

เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศ มูลค่าของสุราที่ทำในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีโดยกำหนดจากราคาขาย ณ โรงงานสุราในตลาดปกติได้<sup>148</sup>

เนื่องจากภาษีสุรา เป็นภาษีสวมใน (Inclusive rate) กล่าวคือนำภาษีสุรารวมไว้ใน ราคาขายสุราใช้เป็นมูลค่าในการคำนวณภาษีด้วย<sup>149</sup> จึงถือได้ว่าราคาของสุราที่จำหน่ายนั้นได้รวม ภาษีอยู่ด้วย โดยทั่วไปผู้บริโภคทุกคนที่ เป็นผู้ซื้อหรือเป็นผู้บริโภคสุราจะต้องรับภาระภาษีที่แฝง อยู่ในราคาสุรา เพราะภาษีสรรพสามิตจากสุรานั้นเป็นภาษีที่เก็บจากราคา ณ โรงงาน โดยที่ฐาน ภาษีคือ มูลค่าราคาสุราที่ผู้ผลิตได้รับซึ่งรวมค่าภาษีไว้ด้วยแล้ว<sup>150</sup>

วิธีการคำนวณอัตรากำไร

<sup>145</sup>พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 . มาตรา 8 ตี.

<sup>146</sup>พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 . มาตรา 8 จัตวา(1).

<sup>147</sup>กฎกระทรวงฉบับที่ 102 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493, 30 ธันวาคม 2534.

<sup>148</sup>พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 . มาตรา 8 วรรค 3 .

<sup>149</sup>วิบูลย์ บุญยศิริโรตม์. พระราชบัญญัติสุรา, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษี สรรพสามิต . นนทบุรี : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2541 , หน้า 277.

<sup>150</sup>คม ขาวสะอาด . การบริหารงานการผลิตและการจัดเก็บภาษีสุรา, เอกสารการสอนชุดวิชาการ บริหารงานสรรพสามิต. นนทบุรี : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2541, หน้า 97.

1) วิธีการคำนวณอัตราภาษีสุราตามมูลค่าสำหรับสุราที่ทำในราชอาณาจักร และสุราที่ทำในราชอาณาจักรซึ่งได้รับการยกเว้นหรือคืนภาษีเพื่อส่งออกและได้นำกลับเข้ามาในราชอาณาจักรมีสูตรในการคำนวณภาษีสุราดังนี้

$$\text{ภาษีสุรา} = \frac{\text{ราคาขาย ณ โรงงานสุรา} \times \text{อัตราภาษีสุรา}}{1 - (1.1 \times \text{อัตราภาษีสุรา})}$$

2) วิธีการคำนวณอัตราภาษีสุราตามปริมาณ จะกำหนดเป็นลิตรละแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ กล่าวคือ สุรา 1 ลิตร เท่ากับ 100 หรือ 1,000 มิลลิลิตร แอลกอฮอล์บริสุทธิ์ เท่ากับ 100 ดีกรี

$$\text{ภาษีสุรา} = \frac{\text{แรงแอลกอฮอล์} \times \text{ขนาดบรรจุ (หน่วยเป็นลิตร)} \times \text{อัตราภาษี}}{\text{ตามปริมาณต่อลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์}} \times 100$$

## (2) สุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร

ฐานภาษีตามมูลค่าของสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ให้ถือราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของสุราบวกด้วยอากรขาเข้า ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนบวกด้วยภาษีและ ค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา (แต่ไม่รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่ม) และบวกด้วยภาษีสุราที่พึงต้องชำระ<sup>151</sup>

ราคา ซี.ไอ.เอฟ. ใช้เป็นฐานในการกำหนดมูลค่าของสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ได้แก่ ราคาของสินค้า บวกด้วยค่าประกันภัยและค่าขนส่งถึงด่านศุลกากรในราชอาณาจักร เว้นแต่ในกรณีที่อธิบดีกรมศุลกากรประกาศให้ราคาในท้องตลาดสำหรับสุราประเภทใดประเภทหนึ่งที่ต้องเสียอากรตามราคาเป็นรายเฉลี่ยตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ให้ถือราคานั้นเป็นราคาสุราในการคำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ. หรือในกรณีที่เจ้าพนักงานศุลกากรประเมินราคาเพื่อเสียอากรขาเข้าใหม่ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ให้ถือราคานั้นเป็นราคาสุราในการคำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ.<sup>152</sup>

3) วิธีการคำนวณอัตราภาษีสุราตามมูลค่าสำหรับสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรมีสูตรในการคำนวณภาษีสุราดังนี้

<sup>151</sup>พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 . มาตรา 8 จัตวา(2).

<sup>152</sup>พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 . มาตรา 8 จัตวา วรรค 3 (ข) .

$$\text{ภาษีสุรา} = \{ (\text{ราคา ซี.ไอ.เอฟ.} + \text{อากรขาเข้า} + \text{ค่าธรรมเนียมอื่น (ถ้ามี)} ) \times \text{อัตราภาษีสุรา} \div 1 - (1.1 \times \text{อัตราภาษีสุรา})$$

4) วิธีการคำนวณอัตราภาษีสุราตามปริมาณ จะมีวิธีการคิดโดย

$$\text{ภาษีสุรา} = \text{แรงแอลกอฮอล์} \times \text{อัตราภาษีตามปริมาณต่อลิตร}$$

$$\text{ภาษีสุราต่อขวด} = \text{ขนาดบรรจุ (หน่วยเป็นลิตร)} \times \text{แรงแอลกอฮอล์}$$

x

#### อัตราภาษีตามปริมาณต่อลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์

100

(3) สุราที่ผลิตในต่างประเทศซึ่งนำเข้ามาในราชอาณาจักร และมี การเปลี่ยนแปลงภาชนะบรรจุสุราและสุราที่โอนจากผู้ได้รับเอกสิทธิ์ไปยังผู้ที่ไม่ได้รับเอกสิทธิ์หรือกรณี ผู้ได้รับเอกสิทธิ์ไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

ฐานภาษีสำหรับกรณีนี้จะปฏิบัติตาม (1) และ (2) แล้วแต่กรณี

#### 3.2.1.4. การเสียภาษี

การเสียภาษีสุราที่ทำให้ราชอาณาจักร กำหนดให้มี การเสียทั้งตามมูลค่าหรือตามปริมาณแล้วแต่อัตราใดจะสูงกว่ากัน โดยมีวิธีการเสียภาษีดังนี้

สุราที่ทำราชอาณาจักร ให้กระทำโดย

1. ปิดแสดมปีสุรา ที่ภาชนะบรรจุสุรา <sup>153</sup> ในความควบคุมของพนักงาน เจ้าหน้าที่ ซึ่งการเสียภาษีตามวิธีนี้จะสมบูรณ์ต่อเมื่อได้ปิดครบถ้วนตามอัตราและขีดฆ่าแสดมปีนั้น แล้ว <sup>154</sup>

2. วิธีอื่นตามที่รัฐมนตรีกำหนด เช่น การใช้เครื่องมือวัดปริมาณน้ำสุราและ คำนวณภาษีสุราตามที่ได้จากเครื่องมือดังกล่าวหรืออาจใช้เครื่องหมายแสดงการเสียภาษีสุราหนึ่ง กหรือปิดภาชนะบรรจุสุราหรือเป็นภาชนะบรรจุสุรา <sup>155</sup>

<sup>153</sup>พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 . มาตรา 7 วรรคหนึ่ง.

<sup>154</sup>พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 . มาตรา 9 วรรคหนึ่ง.

<sup>155</sup>"กฎกระทรวง ฉบับที่ 116 (พ.ศ. 2541) ออกตามความในพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493". 22 กันยายน 2541.



สุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร จะต้องเสียภาษีสุราโดยวิธีการปิดแสตมป์สุราที่ภาชนะบรรจุสุรา<sup>156</sup> เท่านั้น โดยชำระภาษีสุราร่วมกับการชำระอากรขาเข้า

สุราที่มีการเปลี่ยนแปลงสุราหรือภาชนะบรรจุสุรา เสียภาษีโดยการปิดแสตมป์สุราที่ภาชนะบรรจุสุราและต้องเสียภาษีใหม่อีกกึ่งหนึ่ง<sup>157</sup>

กรณีการโอนสุราจากผู้ได้รับเอกสิทธิ์ไปยังผู้ไม่ได้รับเอกสิทธิ์หรือกรณีผู้ได้รับเอกสิทธิ์ไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กำหนด

วิธีการเสียจะขึ้นอยู่กับสุราที่ได้รับเอกสิทธิ์นั้นว่ากฎหมายกำหนดให้เสียภาษีโดยวิธีใด

### ประเภทสินค้าที่ต้องเสียภาษี

การศึกษาหัวข้อนี้จะได้ศึกษาถึงเหตุผลในการจัดเก็บภาษี เพื่อทราบถึงแนวคิดและความเป็นมาของการเริ่มต้นจัดเก็บภาษีสุรา ความหมายและ ชนิดของสุรา

#### เหตุผลในการจัดเก็บภาษี

แนวความคิดและเจตนารมณ์ของรัฐ ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสุรานั้น มีกล่าวถึงหลักเกณฑ์และเหตุผลในการออกกฎหมายไว้ในพระราชบัญญัติเรื่องน้ำสุราที่ทำไว้จุลศักราช 1148 (พ.ศ.2329) ซึ่งเป็นกฎหมายที่มีผลใช้บังคับก่อนหน้า<sup>158</sup> พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 โดยพอจะสรุปได้ว่าเจตนารมณ์สำคัญของการออกกฎหมายเกี่ยวกับสุรา คือ การแสวงหารายได้เข้ารัฐในรูปของภาษีอากร เพื่อใช้ในการพัฒนาประเทศนอกจากความมุ่งหมายดังกล่าวแล้ว โดยผลบังคับของกฎหมาย การจัดเก็บภาษีสุราในอัตราสูงๆ การกำหนดวิธีการขนสุรา การจำหน่ายสุราเหล่านี้จะมีผลเป็นการจำกัดการบริโภคสุราให้น้อยลง ถ้าหากพิจารณาในด้านความเป็นธรรมต่อสังคมของการเก็บภาษีสุราในประเทศไทยแล้วเป็นที่ยอมรับกันทั่วไปว่าสุราเป็นสินค้าที่เหมาะสมสำหรับการเก็บภาษีอย่างยิ่ง เพราะว่าสุราเป็นของให้โทษต่อร่างกายและอนามัยของบุคคล ทั้งยังเป็นสิ่งที่ไม่จำเป็นสำหรับการดำรงชีวิต การเก็บภาษีสุราเป็นผลให้บุคคลลดการบริโภคสุราให้น้อยลง

<sup>156</sup>พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493. มาตรา 8 วรรคหนึ่ง.

<sup>157</sup>พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493. มาตรา 8 วรรคสอง.

<sup>158</sup>คม ขาวสะอาด. การบริหารงานการผลิตและการจัดเก็บภาษีสุรา, เอกสารสอนชุดวิชาการบริหารงานสรรพสามิต. หน้า 62-63.

หลักการสำคัญที่ต้องนำมาพิจารณา การเก็บภาษีจากสินค้าที่กำหนดให้เสียภาษีสุรา มีดังนี้

1. การวางระดับอัตราภาษีสุรานั้นตามปกติต้องมีขอบเขตคลุมถึงสินค้าทุกประเภทที่ผลิตจากสิ่งที่กำหนดให้เสียภาษี ส่วนค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีนั้นไม่ควรที่จะต้องสิ้นเปลืองเงินไปมากกว่าเงินที่คาดว่าจะได้ และเมื่อเก็บภาษีจากสิ่งที่ถูกกำหนดให้ต้องเสียภาษีนี้อแล้วจะไม่ก่อความเดือดร้อนแก่ผู้บริโภคและผู้ผลิตสิ่งนั้นมากเกินไป

2. การเก็บภาษีจากสินค้าที่ถูกกำหนดให้ต้องเสียภาษีนี้อ จะทำให้รัฐมีทางควบคุมการบริโภคสิ่งของนั้นได้มากขึ้นเพื่อประโยชน์ในการควบคุมและป้องกันอันตรายที่จะเกิดจากการบริโภค

3. การกำหนดสินค้าที่ต้องเสียภาษี หากจะมุ่งเพื่อการหารายได้ทางการคลังของรัฐแล้วจะต้องมีหลักเลือกกำหนดสิ่งที่จะต้องเสียภาษีเป็นประเภท ๆ ไป เพื่อให้ได้รายได้ตามความต้องการ

4. การกำหนดประเภทของสินค้าเพื่อมุ่งที่จะหารายได้ต้องกำหนดจากสินค้าของที่บุคคลทั่ว ๆ ไป ใช้บริโภค และไม่ควรถูกเก็บจากเก็บสินค้าที่บุคคลชั้นยากจนใช้ในการครองชีพ เพราะภาระของภาษีจะเป็นการบีบบังคับให้คนยากจนยิ่งขึ้น

5. การกำหนดประเภทของสินค้าที่ต้องเสียภาษีขึ้นไว้ ทำให้เกิดความสะดวกต่อการคุ้มครองอุตสาหกรรมสินค้านั้น <sup>160</sup>

#### ความหมายของสุรา

สุราหมายถึงน้ำเมา เป็นเครื่องดื่มประเภทหนึ่งที่มีวัตถุดิบเรียกว่าแอลกอฮอล์ผสมอยู่ เมื่อดื่มกินจะมีอาการเมเามา ถ้าในน้ำสุรามีแอลกอฮอล์มากจะรู้สึกเมามากตามแรงและปริมาณเท่า

<sup>159</sup> ชนุศย์ ศรีปราบ. สรรพสามิต. หน้า 89.

<sup>160</sup> Gopi Nath Arora. *Thxation of Industry in India*. 1956, p.24-25 อ้างถึงในทวี สานมาลี. ภาษีสุราในประเทศไทย วิทยานิพนธ์รัฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2505, หน้า 26-27.

ในพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ได้นิยามความหมาย "สุรา" ไว้ให้ หมายรวมถึงวัตถุทั้งหลายหรือของผสมที่มีแอลกอฮอล์ซึ่งสามารถดื่มกินได้ เช่นเดียวกับน้ำสุรา หรือซึ่งดื่มกิน ไม่ได้ แต่เมื่อผสมกับน้ำและของเหลวอย่างอื่นแล้วสามารถดื่มกินได้ เช่นเดียวกับน้ำสุรา ดังนั้น ลักษณะสำคัญของสุราจึงแยกได้เป็น

1. สุราเป็นวัตถุหรือของผสมที่มีแอลกอฮอล์ แอลกอฮอล์นั้นมีอยู่ 2 อย่าง คือ

แอลกอฮอล์ชนิดบริโภคได้เรียกว่า เอทิลแอลกอฮอล์ (Ethyl Alcohol) ทำมาจาก น้ำตาล แป้งผลไม้ พืช เมล็ดพืช และธัญพืชต่างๆ แอลกอฮอล์ชนิดนี้เป็นสุราตามพระราชบัญญัตินี้

แอลกอฮอล์ชนิดใช้บริโภคไม่ได้เรียกว่า เมทิลแอลกอฮอล์ (Methyl Alcohol) กลั่นจากกากที่เหลือจากการกลั่นน้ำมันปิโตรเลียม เป็นแอลกอฮอล์ที่มีพิษ ถ้าเป็นแอลกอฮอล์บริโภคไม่ได้ ก็ไม่เรียกว่าสุรา

2. ต้องสามารถดื่มกินได้เช่นเดียวกับน้ำสุรา ต้องเป็นเครื่องดื่มที่คนเราสามารถดื่มกินได้ และไม่เป็นพิษต่อร่างกาย

3. เป็นของซึ่งดื่มกินไม่ได้โดยสภาพ แต่เมื่อผสมกับน้ำหรือของเหลวอย่างอื่นสามารถดื่มกินได้ เช่น แอลกอฮอล์ ซึ่งมีดีกรีสูงถึง 80-100 ดีกรี ปกติจะดื่มกินไม่ได้ แต่เมื่อได้ผสมกับน้ำหรือของเหลวอย่างอื่น แร่งแอลกอฮอล์จะเจือจางลง และสามารถดื่มกินได้

### ชนิดของสุรา

สุราแต่ละชนิดมีคุณภาพ รสชาติ และกลิ่นอันมีลักษณะพิเศษแตกต่างกันขึ้นอยู่กับ วัตถุดิบ กรรมวิธี ตลอดจนแรงแอลกอฮอล์ ดังนั้น สุราสามารถแยกได้ 2 ชนิด คือ สุราแช่ และสุรากลั่น ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

<sup>161</sup> ชาญชัย ศรีปราบ . สรรพสามิต . หน้า 92 .

<sup>162</sup> เสน่ห์ โพธิปฐม . คำอธิบายพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 . กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์และทำปกเจริญผล, 2526 , หน้า 373 .

**สุราแช่** หมายความว่า สุราที่ไม่ได้กลั่น และให้ความหมายรวมถึงสุราแช่ที่ได้ผสมกับสุรากลั่นแล้ว แต่มีแรงแอลกอฮอล์ไม่เกิน 15 ดีกรี<sup>163</sup> เช่น เบียร์และไวน์

สุราแช่ในความหมายนี้อาจแยกได้ดังนี้

1) เป็นสุราที่ได้มาโดยไม่มีการต้มกลั่น แต่อาจได้มาด้วยวิธีอื่น เช่น ด้วยการหมักจากมอลต์ ได้แก่ เบียร์ ด้วยการนำผลไม้หมักกับยีสต์ ได้แก่ ไวน์ หรือด้วยการนำข้าวเหนียวที่นึ่งสุกมากลุกกับลูกแป้งแล้วทิ้งไว้จนได้ที่ ได้แก่ สาโท อุ น้ำข้าว หรือกระแช่

2) เป็นสุราที่ได้มาด้วยการนำสุรากลั่นผสมกับสุราแช่แล้วเป็นสุราอีกชนิดหนึ่ง เช่น เอวีสกีซึ่งเป็นสุรากลั่นผสมกับเบียร์แล้วเป็นน้ำสุราและมีแรงแอลกอฮอล์ ไม่เกิน 15 ดีกรี เช่นนี้ก็เรียกว่าสุราแช่ด้วย

**สุรากลั่น** หมายความว่า สุราที่ได้กลั่นแล้วและให้รวมถึงสุรากลั่นที่ได้ผสมกับสุราแช่แล้ว แต่มีแรงแอลกอฮอล์เกินกว่า 15 ดีกรี<sup>164</sup> เช่น วิสกี้ บรั่นดี รัม วอดก้า ยิน ลิเคียว

สุรากลั่นตามความหมายนี้จึงแยกได้เป็น 2 ประเภท คือ

- 1) เป็นสุราที่ได้มาด้วยการต้มกลั่น กล่าวคือ เป็นสุราที่ได้มาจากการนำส่ำหมักดีแล้วมาต้มให้ระเหยกลายเป็นไอแล้วกลั่นเป็นน้ำสุรา เช่น สุราจำพวกวิสกี้ต่าง ๆ
- 2) เป็นสุราที่ได้มาจากการเอาสุรากลั่นผสมกับสุราแช่ เช่น เอวีสกีผสมกับกระแช่เป็นต้น แต่ที่จะเรียกว่าสุรากลั่นจะต้องมีแรงแอลกอฮอล์เกินกว่า 15 ดีกรี กล่าวคือ ถ้า 15 ดีกรี ก็ยังเรียกว่าสุราแช่ ไม่เรียกว่าสุรากลั่นต้อง 16 ดีกรีหรือกว่านั้น จึงจะเรียกว่าสุรากลั่น ซึ่งมีการแบ่งไว้เป็น 5 ชนิด<sup>165</sup> ดังนี้

**สุราสามทับ** คือ สุรากลั่นที่แรงแอลกอฮอล์ตั้งแต่ 80 ดีกรีขึ้นไป โดยทั่วไปเรียกสุรานี้ว่า แอลกอฮอล์

<sup>163</sup>พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493. มาตรา 4.

<sup>164</sup>พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493. มาตรา 4.

<sup>165</sup>กฎกระทรวง ฉบับที่ 46 (พ.ศ. 2513) ออกตามความในพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493. 1 กรกฎาคม 2513.

สุราขาว คือ สุรากลั่นที่ปราศจากเครื่องข้อมหรือสิ่งผสมปรุงแต่งมีแรงแอลกอฮอล์ต่ำกว่า 80 ดีกรี

สุราผสม คือ สุรากลั่นที่ใช้สุราขาวหรือสุราสามทับมาปรุงแต่ง มีแรงแอลกอฮอล์ต่ำกว่า 80 ดีกรี

สุราปรุงพิเศษ คือ สุรากลั่นที่ใช้สุราสามทับมาปรุงแต่ง มีแรงแอลกอฮอล์ต่ำกว่า 80 ดีกรี

สุราพิเศษ คือ สุรากลั่นที่ทำขึ้นโดยใช้กรรมวิธีพิเศษมีแรงแอลกอฮอล์ต่ำกว่า 80 ดีกรี แบ่งเป็น 2 ประเภท คือ

1. สุราวิสกี้ บรั่นดี ยิน หรือสุราต่างประเทศอื่นๆ
2. ประเภทเกาหลียง เชียงซุ่น บู้ก्यूโล่ว หรือสุราแบบจีนอย่างอื่น

การแบ่งสุราออกเป็นชนิดหรือประเภทนั้น ก็เพื่อกำหนดอัตราภาษีของสุราแต่ละชนิด และประเภทให้แตกต่างกัน เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีสุรา

**อัตราภาษี :** พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ได้กำหนดอัตราภาษีสุราไว้ท้ายพระราชบัญญัติ ซึ่งเป็นอัตราสูงสุด (Ceiling Rate) และตามมาตรา 47 (1) ได้ให้อำนาจรัฐมนตรีกำหนดอัตราในการเสียภาษีสุราไม่เกินอัตราสูงสุดท้ายพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณให้เสียภาษีในอัตราที่คิดเป็นเงินสูงกว่า ทั้งนี้ ในปัจจุบันได้มีการกำหนดอัตราภาษีสุราทั้งสุราที่ผลิตในประเทศและสุราที่นำเข้า ใช้อัตราภาษีเดียวกัน ดังนี้

### ตารางที่ 1 อัตราภาษีสุรา

ประเภทสุรา	อัตราภาษีตามบัญชีท้ายพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493		อัตราภาษีที่จัดเก็บอยู่ในปัจจุบัน	
	ตามมูลค่า	ตามปริมาณลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์	ตามมูลค่า	ตามปริมาณลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์
1. สุราแช่				
1.1 เบียร์	60	100	55	100
1.2 ไวน์และสปาร์กลิ่งไวน์ที่ทำจากองุ่น	60	100	60	100

ประเภทสุรา	อัตราภาษีตามบัญชีท้ายพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493		อัตราภาษีที่จัดเก็บอยู่ในปัจจุบัน	
	ตามมูลค่า	ตามปริมาณลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์	ตามมูลค่า	ตามปริมาณลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์
1.3 อื่น ๆ นอกจาก 1.1 และ 1.2	60	100	25	100
2. สุรากลั่น	50	400	45	240
2.1 สุราพิเศษ	50	400	30	190
- วิสกี้	50	400	45	240
- บรั่นดี	50	400	28	100
- อื่น ๆ	50	400	45	240
2.2 สุราขาว	50	400	45	240
2.3 สุราผสม				
2.4 สุราปรุงพิเศษ	50	400	10	6
2.5 สุราสามทับ - ที่นำไปใช้ในการอุตสาหกรรมหรือที่นำไปทำการแปลงสภาพ ทั้งนี้ ตามที่อธิบดีกำหนด	50	400	2	1
- ที่นำไปใช้ในการแพทย์เภสัชกรรมวิทยาศาสตร์หรือนำไปผสมกับน้ำมันเชื้อเพลิง ทั้งนี้ ตามวิธีการที่อธิบดีกำหนด	50	400	0.1	0.05

ที่มา : บัญชีอัตราภาษีสุราท้ายพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

นอกจากบุคคลดังกล่าว จะมีหน้าที่เสียภาษีสำหรับการประกอบกิจการสุราแล้วยังมีค่าธรรมเนียมสำหรับการทำ การขาย การขนสุรา โดยค่าธรรมเนียมดังกล่าวนี้ไม่ถือเป็นภาษีอัตรา ค่าธรรมเนียม มีดังต่อไปนี้

1. ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตให้ทำสุรากลั่น โรงหนึ่งปีละ 5,000 บาท

2. ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตให้ทำสุราแช่ โรงหนึ่งปีละ 5,000 บาท
3. ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตให้ทำสุราสำหรับใช้ในบ้านเรือน ปีละ 50 บาท
4. ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตให้ทำสุราสำหรับทำน้ำส้มสายชู
  - 4.1 โดยวิธีกลั่น โรงหนึ่งปีละ 5,000 บาท
  - 4.2 โดยวิธีอื่น โรงหนึ่งปีละ 2,000 บาท
5. ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตให้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร
  - 5.2 เพื่อการค้า ฉบับละ 200 บาท
  - 5.3 มิใช่เพื่อการค้า ฉบับละ 50 บาท
6. ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตให้ขายสุรา ประเภทที่ 1 ปีละ 7,500 บาท
7. ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตขายสุรา ประเภทที่ 2
  - 7.1 ปีหนึ่งขอขายไม่เกิน 6,000 ลิตร ปีละ 200 บาท
  - 7.2 ปีหนึ่งขอขายเกิน 6,000 ลิตร แต่ไม่เกิน 20,000 ลิตร  
ปีละ 600 บาท
  - 7.3 ปีหนึ่งขอขายเกิน 20,000 ลิตร แต่ไม่เกิน 32,000 ลิตร  
ปีละ 1,200 บาท
  - 7.4 ปีหนึ่งขอขายเกิน 32,000 ลิตรขึ้นไป ปีละ 1,500 บาท
8. ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตสุรา ประเภทที่ 3
  - 8.1 ในเขตกรุงเทพฯ เขตเทศบาลนคร และเขตเมืองพัทยา ปีละ 1,500 บาท
  - 8.2 ในเขตอื่น ๆ นอกจาก 8.1 ปีละ 1,000 บาท
9. ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตขายสุรา ประเภทที่ 4
  - 9.1 ในเขตกรุงเทพฯ เขตเทศบาลนคร และเขตเมืองพัทยา ปีละ 100 บาท
  - 9.2 ในเขตเทศบาลเมือง และเทศบาลตำบล ปีละ 50 บาท
  - 9.3 ในเขตสุขาภิบาล ปีละ 25 บาท
  - 9.4 ในเขตอื่นๆ ปีละ 10 บาท
10. ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 5 ฉบับละ 100 บาท
11. ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 6
  - 11.1 ในเขตกรุงเทพฯ เขตเทศบาลนคร และเขตเมืองพัทยา  
ฉบับละ 50 บาท
  - 11.2 ในเขตเทศบาลเมืองและเทศบาลตำบล ฉบับละ 25 บาท

- 11.3 ในเขตสุขภาพ ไร่ละ 12.50 บาท
12. ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตขายสุรา ประเภทที่ 7
  - 12.1 ขายสุราทุกชนิด ไร่ละ 200 บาท
  - 12.2 ขายสุราที่ทำในราชอาณาจักร ไร่ละ 50 บาท
13. ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตให้เก็บหรือรักษาสุราไว้ ณ ที่อื่นตามมาตรา 21 ไร่ละ 500 บาท
14. ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตให้ทำเชื้อสุราเพื่อขาย ไร่ละ 1,200 บาท
15. ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตให้ขายเชื้อสุรา ไร่ละ 50 บาท
16. ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตให้ทำเชื้อสุราสำหรับใช้ในบ้านเรือนไร่ละ 20 บาท
17. ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตให้ทำเชื้อสุราสำหรับใช้ในโรงงานสุรา ไร่ละ 300 บาท
18. ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตให้ใช้สุรา ไร่ละ 100 บาท
19. ค่าธรรมเนียมการโอนหรือรับโอนใบอนุญาตหรือเปลี่ยนแปลงสถานที่ ไร่ละ 1 ใน 4 ของอัตราค่าธรรมเนียมใบอนุญาตนั้น ๆ แต่ไม่ต่ำกว่าไร่ละ 5 บาท
20. ค่าธรรมเนียมใบแทนใบอนุญาตทุกชนิด ไร่ละ 100 บาท

### 3.3 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509

ประวัติศาสตร์ดั้งเดิมไม่มีหลักฐานชี้ชัดไว้ว่าประเทศไทยเริ่มนิยมสูบบุหรี่มาตั้งแต่สมัยใด แต่จากการที่กรมศิลปากรได้ทำการขุดค้นทรัพย์ากรธรรมชาติที่บ้านเชียง ปรากฏว่าพบเครื่องมือชนิดหนึ่งลักษณะคล้าย PIPE สำหรับสูบยารวมอยู่กับวัตถุโบราณที่เป็นของใช้ทั้งหลายด้วย จึงน่าจะสันนิษฐานได้ว่าประเทศไทยได้เริ่มมีการสูบบุหรี่กันมาไม่น้อยกว่า 4,000 ปีมาแล้ว แต่ยาสูบพันธุ์พื้นเมืองมีการปลูกกันมาแต่ดั้งเดิมสันนิษฐานว่าได้นำพันธุ์พื้นเมืองเข้ามาตั้งแต่สมัยกรุงศรีอยุธยา ในรัชกาลของสมเด็จพระเอกาทศรถ ประมาณ พ.ศ. 2153<sup>166</sup>

สำหรับการศึกษาจะแยกพิจารณาในเรื่องของโครงสร้างของพระราชบัญญัติภาษียาสูบ

( 3 . 3 . 1 ) และประเภทสินค้าที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมายนี้ ( 3 . 3 . 2 )

#### 3.3.1 โครงสร้างของพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2486

<sup>166</sup>วิทยา อัสวินิก. ภาษีสรรพสามิต (เล่ม 1). กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2539, หน้า 119.



พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 เป็นกฎหมายที่รัฐใช้ในการจัดเก็บค่าแสดมปียาสูบ (ภาษี) และบริหารงานยาสูบ เพราะยาสูบถือเป็นพืชที่มีความสำคัญทางเศรษฐกิจที่รัฐควรควบคุม ดูแลอย่างใกล้ชิดนับตั้งแต่การเพาะปลูกต้นยาสูบ การใช้เมล็ดพันธุ์ การบ่มใบยา การอบใบยา การนำเข้า การจำหน่าย การประกอบอุตสาหกรรมยาสูบ เป็นต้น การดำเนินกิจการเกี่ยวกับยาสูบในขั้นตอนต่าง ๆ ล้วนแต่จะต้องมีการขออนุญาตจากเจ้าพนักงานก่อน สำหรับการประกอบอุตสาหกรรมบุหรี่ วิชาเรตรัฐผูกขาดให้โรงงานยาสูบ กระทรวงการคลังดำเนินการแต่ผู้เดียว

ในส่วนของการควบคุมยาสูบโดยรัฐ จะมีการดำเนินการตามบทบัญญัติของกฎหมายซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

#### การควบคุมการเพาะปลูกต้นยาสูบ <sup>167</sup>

ตามกฎหมายผู้ประสงค์จะทำการเพาะปลูกต้นยาสูบจะต้องได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงานสรรพสามิตก่อนยกเว้นพันธุ์ยาสูบพื้นเมืองสามารถปลูกได้โดยไม่ต้องขออนุญาต<sup>168</sup> พันธุ์ยาสูบที่อธิบดีกรมสรรพสามิตอนุญาตให้เพาะปลูกมีอยู่ 4 พันธุ์ คือ พันธุ์ยาสูบพื้นเมือง พันธุ์เบอร์เลย์ พันธุ์เตอร์กิช พันธุ์เวอร์จิเนียและจะทำการเพาะปลูกได้เฉพาะในเขตท้องที่ที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนดเท่านั้น ทั้งนี้เพื่อเป็นการควบคุมคุณภาพและปริมาณของต้นยาสูบต่าง ๆ ให้มีคุณภาพที่ดีและปริมาณเหมาะสมกับความต้องการของตลาด โดยปัจจุบันจะอนุญาตให้เพาะปลูกในเขตภาคเหนือและภาคอีสาน ซึ่งมีภูมิประเทศเหมาะสมแก่การเพาะปลูก และตามกฎหมายได้กำหนดให้ผู้เพาะปลูกต้องจำหน่ายใบยาสดให้แก่ผู้บ่มใบยาเท่านั้น เว้นแต่จะได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจากอธิบดีกรมสรรพสามิต

#### การบ่มใบยา <sup>169</sup>

การบ่มใบยา คือ การทำใบยาสดให้เป็นใบยาแห้งเพื่อให้ใบยามีกลิ่นและรสชาติที่ดีขึ้น ซึ่งวิธีการบ่มใบยานั้นแต่ละพันธุ์จะมีวิธีการที่แตกต่างกัน คือ พันธุ์ยาสูบพื้นเมืองและพันธุ์เตอร์กิช (Turkish) จะบ่มด้วยแดด (Sun-cured) พันธุ์เบอร์เลย์ (Burley) จะบ่มด้วยอากาศ (Air-cured) และพันธุ์เวอร์จิเนีย (Virginia) จะบ่มด้วยไอร้อน (Flue-cured) ซึ่งจะต้องบ่มในโรงบ่มใบยา

<sup>167</sup>พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509. มาตรา 6-8.

<sup>168</sup>พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509. มาตรา 7 วรรค 4.

<sup>169</sup>พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509. มาตรา 9-11.

ผู้ประสงค์จะตั้งสถานปั๊มใบยาหรือสร้างโรงบ่มใบยาเพิ่มจำนวนขึ้นจะต้องได้รับอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพสามิต และผู้ประสงค์จะทำการบ่มใบยาจะต้องได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงานการอบใบยา<sup>170</sup>

การอบใบยา หมายถึง การอบใบยาแห้งด้วยเครื่องจักรเพื่อปรับระดับความชื้นของใบยาให้ลดลง ซึ่งจะมีผลทำให้ใบยานั้นมีคุณภาพดีขึ้นเก็บไว้ได้นานไม่เกิดเชื้อราได้ง่าย

ผู้ประสงค์จะตั้งโรงอบใบยาหรือเพิ่มเครื่องอบใบยา จะต้องได้รับอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพสามิตและผู้ประสงค์จะทำการอบใบยาจะต้องได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงานสรรพสามิต

### การประกอบอุตสาหกรรม

การประกอบอุตสาหกรรมบุหรี่ยิกาเรต กฎหมายได้บัญญัติให้เป็นการผูกขาดของรัฐ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมบุหรี่ยิกาเรตในปัจจุบัน คือ โรงงานยาสูบ กระทรวงการคลัง ผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบต้องได้รับอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพสามิต เว้นแต่ผู้เพาะปลูกต้นยาสูบพันธุ์พื้นเมือง ซึ่งทำยาเส้นจากใบยาพันธุ์ยาสูบพื้นเมืองที่ตนปลูกได้เอง

การนำเมล็ดพันธุ์ยาสูบ ใบยา ยาอัด ยาเส้น หรือยาสูบเข้ามาในหรือส่งออกป็นนอกราชอาณาจักร

การนำเมล็ดพันธุ์ยาสูบ ต้นยาสูบ ใบยา ยาอัด ยาเส้น หรือยาสูบ เข้ามาในหรือส่งออกป็นนอกราชอาณาจักรจะต้องได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงานสรรพสามิตก่อนสำหรับยาเส้นหรือยาสูบต้องปิดแสตมป์ก่อนด้วยเว้นแต่เข้าข้อยกเว้น เช่น ผู้ได้รับการผ่อนผันให้นำยาเส้นเข้ามาในหรือออกไปนอกราชอาณาจักรและได้รับการผ่อนผันไม่ต้องติดแสตมป์ยาสูบด้วยก็ได้ ดังเช่นอธิบดีได้กำหนดให้ผู้เดินทางเข้ามาในราชอาณาจักรสามารถนำบุหรี่ยิกาเรตจำนวนไม่เกิน 200 มวน บุหรี่อื่นไม่เกิน 500 กรัม หรือรวมกันแล้วต้องไม่เกิน 500 กรัมและบุหรี่ยิกาเรตต้องไม่เกิน 200 มวน โดยไม่ต้องขออนุญาตและไม่ต้องปิดแสตมป์ยาสูบ

นอกจากนี้การบริหารจัดเก็บภาษีตามกฎหมายยาสูบ ยังมีลักษณะโครงสร้างเช่นเดียวกับการบริหารจัดเก็บภาษีสสุรา กล่าวคือ มีการกำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษี (3.3.1.1) ภาระความรับผิดชอบ

(3.3.1.2) วิธีการเสียภาษี ตลอดจนฐานภาษี (3.3.1.3)

**3.3.1.1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษี** ภาษีที่จัดเก็บตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 กฎหมายใช้คำว่า "ค่าแสตมป์ยาสูบ" ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือ

1) ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบ <sup>171</sup>

<sup>170</sup>พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509. มาตรา 12 – 13.

<sup>171</sup>พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509. มาตรา 4,17,18.

2) ผู้นำยาเส้นหรือยาสูบเข้ามาในราชอาณาจักร <sup>172</sup>

**3.3.1.2. ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษี** กฎหมายมิได้กำหนดเรื่องความรับผิดชอบไว้ โดยตรง แต่อาจสรุปได้ดังนี้

1. ยาเส้นหรือยาสูบที่ผลิตในราชอาณาจักร จะต้องเสียค่าแสดมปียาสูบก่อนนำออกจากโรงอุตสาหกรรมยาสูบ <sup>173</sup>

2. ยาเส้นหรือยาสูบที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร จะต้องเสียค่าแสดมปียาสูบก่อนที่จะรับมอบไปจากเจ้าพนักงานศุลกากร เว้นแต่อธิบดีจะอนุญาตให้ปิดแสดมปียาสูบในภายหลัง <sup>174</sup>

### 3.3.1.3. ฐานภาษี

1) สินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร

1.1 ยาเส้น ฐานภาษีสำหรับยาเส้นที่ผลิตในราชอาณาจักร คือราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมยาสูบบวกด้วยค่าแสดมปียาสูบที่พึงต้องชำระ <sup>175</sup> ในกรณีที่ไม่มีราคาขาย ณ โรงงาน อุตสาหกรรมยาสูบหรือมีหลายราคาฐานภาษีให้ถือตามราคาที่อธิบดีประกาศตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง <sup>176</sup> บวกด้วยค่าแสดมปียาสูบที่พึงต้องชำระ แต่ถ้าอธิบดีประกาศโดยอนุมัติรัฐมนตรีกำหนดมูลค่าของยาเส้นที่ทำในราชอาณาจักรก็ให้ใช้มูลค่าดังกล่าวบวกด้วยค่าแสดมปียาสูบที่พึงต้องชำระเป็นฐานภาษี <sup>177</sup>

1.2 ยาสูบ ฐานภาษีสำหรับยาสูบที่ผลิตในราชอาณาจักร ให้ถือราคาที่อธิบดีประกาศกำหนด (ตามมาตรา 23) โดยให้รวมค่าแสดมปียาสูบที่พึงต้องชำระด้วย <sup>178</sup>

2) สินค้านำเข้า

ในกรณียาเส้นหรือยาสูบที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ให้ถือราคาซี.ไอ.เอฟ. ของยาเส้นหรือยาสูบบวกด้วยอากรขาเข้า ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนและภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แต่ไม่รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดในหมวด 4 ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร บวกด้วยค่าแสดมปียาสูบที่พึงต้องชำระ

<sup>172</sup>พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 . มาตรา 27 .

<sup>173</sup>พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 . มาตรา 18 วรรคหนึ่ง.

<sup>174</sup>พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 . มาตรา 27 วรรคสี่.

<sup>175</sup>พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 . มาตรา 5 ตรี (1).

<sup>176</sup>กฎกระทรวงฉบับที่ 18 (พ.ศ.2534) ออกตามความในพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 .

<sup>177</sup>พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 . มาตรา 5 ตรี (1) วรรคสอง.

<sup>178</sup>พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 . มาตรา 5 ตรี (1) วรรคสาม.

ในกรณีที่ผู้นำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนหรือตามกฎหมายอื่นให้นำอากรขาเข้าที่ได้รับยกเว้นหรือลดอัตราดังกล่าวมารวมในการคำนวณมูลค่าตาม (2) ด้วย

ราคา ซี.ไอ.เอฟ. ได้แก่ราคาขายเส้นหรือยาสูบที่บวกด้วยค่าประกันภัยและค่าขนส่งถึงด่านกรมศุลกากรในราชอาณาจักร ทั้งนี้เว้นแต่

ในกรณีที่อธิบดีกรมศุลกากรประกาศให้ราคาในท้องตลาดสำหรับยาเส้นหรือยาสูบประเภทใดประเภทหนึ่ง ต้องเสียอากรตามราคาเป็นรายเฉลี่ยตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรก็ให้ถือราคานั้นเป็นราคาขายเส้นหรือยาสูบในการคำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ.

ในกรณีที่เจ้าพนักงานศุลกากรประเมินราคา เพื่อเสียอากรขาเข้าใหม่ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ให้ถือราคานั้นเป็นราคาขายเส้นหรือยาสูบในการคำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ.

#### วิธีการคำนวณค่าแสดมปียาสูบ

ยาเส้น บุหรี่ซิการ์ บุหรี่อื่น ยาเส้นปรุงและยาเคี้ยว ได้กำหนดให้จัดเก็บค่าแสดมปียาสูบ ทั้งในอัตราตามมูลค่าและตามปริมาณ ซึ่งจะให้อัตราใดแล้วแต่ว่าเมื่อคำนวณค่าแสดมปียาสูบออกมาเป็นตัวเงินสูงกว่าก็จะให้อัตรา นั้น โดยมีวิธีการคำนวณดังนี้

##### 1. ตามปริมาณหรือน้ำหนัก

ค่าแสดมปียาสูบ เท่ากับ ปริมาณยาเส้นหรือยาสูบ x อัตราค่าแสดมปียาสูบ

##### 2. ตามมูลค่า

#### ยาเส้นและยาสูบที่ทำในราชอาณาจักร

ค่าแสดมปียาสูบ = มูลค่า x อัตราค่าแสดมปียาสูบ

มูลค่า = ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมยาสูบ + ค่า

แสดมปียาสูบ

หรือสูตรค่าแสดมปียาสูบ =  $\frac{\text{ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมยาสูบ} \times \text{อัตราค่าแสดมปียาสูบ}}{(1 - \text{อัตราค่าแสดมปียาสูบ})}$

(1- อัตราค่าแสดมปียาสูบ)

#### ยาเส้นหรือยาสูบที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร

ค่าแสดมปียาสูบ = มูลค่า x อัตราค่าแสดมปียาสูบ

มูลค่า = ราคา ซี.ไอ.เอฟ. + อากรขาเข้า + อากรพิเศษ + ค่าแสดมปียาสูบ

หรือสูตรค่าแสดมปียาสูบ =  $\frac{[(\text{ราคา ซี.ไอ.เอฟ.} + \text{อากรขาเข้า} + \text{อากรพิเศษ}) \times \text{อัตราค่าแสดมปียาสูบ}]}{(1 - \text{อัตราค่าแสดมปียาสูบ})}$

(1 - อัตราค่าแสดมปียาสูบ)

ฐานภาษีสำหรับยาเส้นหรือยาสูบที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร (มาตรา 5 ตรี (2)) กำหนดให้ถือตามราคา C.I.F + อกรขาเข้า + ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยส่งเสริมการลงทุน + ภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา (ไม่รวม ภาษีมูลค่าเพิ่ม) + ค่าแสดมปียาสูบที่พึงต้องชำระ

พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 กำหนดให้เสียภาษีในอัตราตามมูลค่าหรือตามปริมาณ แล้วแต่อัตราใดจะให้ภาษีสูงกว่า โดยใช้วิธีปิดแสดมปียาสูบทั้งยาเส้นและยาสูบที่ผลิตในราชอาณาจักร และนำเข้ามาในราชอาณาจักร แสดมปียาสูบนั้นกฎหมายกำหนดให้หมายความรวมถึง เครื่องหมายอย่างอื่นที่ชี้แทนแสดมปียาสูบ<sup>179</sup> และรัฐมนตรีเป็นผู้มีอำนาจจัดให้มีขึ้นเปลี่ยนแปลง หรือยกเลิกซึ่งแสดมปียาสูบ ส่วนการปิดและขีดฆ่าแสดมปียาสูบจะต้องปฏิบัติให้เป็นไปตาม วิธีการที่อธิบดีกำหนดด้วย

### 3.3.2 ประเภทสินค้าที่ต้องเสียภาษี

ในส่วนนี้ของวิทยานิพนธ์ จะได้กล่าวถึงเหตุผลในการจัดเก็บภาษียาสูบ ตลอดจนชนิดของยาสูบที่จะต้องเสียภาษี

#### เหตุผลของการจัดเก็บภาษี

การเก็บค่าแสดมปียาสูบได้เริ่มเก็บมานานแล้วในสมัยสมเด็จพระนั่งเกล้าเจ้าอยู่หัว สมัย รัตนโกสินทร์ และได้ยกเลิกไป โดยไม่ปรากฏว่ายกเลิกไปเมื่อใด ต่อมาจึงมีการเรียกเก็บภาษี ใหม่ ในปี พ.ศ. 2481 ประกาศเป็นพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2481 โดยมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บเพื่อ<sup>180</sup> เก็บภาษีเป็นรายได้ของรัฐและควบคุมกระบวนการ เพาะปลูกยาสูบ ตลอดจนคุ้มครองสิทธิในเรื่องราคาควบคุมอุตสาหกรรมยาสูบ การจำหน่าย ยาสูบ แต่ในปัจจุบันวัตถุประสงค์หลักของการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัตินี้จะมุ่งในเรื่องของ รายได้และสกัดกั้นการบริโภคยาสูบ เพื่อให้ลดน้อยลงลงภาษียาสูบนับเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของ รัฐบาลในการใช้พัฒนาประเทศ แต่สิ่งสำคัญอีกประการหนึ่ง คือ เป็นเครื่องมือในการ ควบคุมการบริโภคสิ่งที่เป็นอันตรายต่อสุขภาพ โดยมาตรการด้านภาษี ดังนั้นรายได้ จากภาษียาสูบรัฐจะนำไปชดเชยเป็นค่าใช้จ่ายในการดูแลรักษาผู้เจ็บป่วยหรือได้รับพิษภัยจากการสูบ บุหรืรวมทั้งรัฐจะต้องสร้างสถานอนามัย โรงพยาบาล ซื้อเครื่องมือทางการแพทย์ ตลอดจน ยารักษาโรคเพื่อรองรับผู้ป่วยที่เพิ่มขึ้น จึงถือว่าภาษียาสูบมีส่วนส่งเสริมและพัฒนาสังคมด้วยการ

<sup>179</sup>พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509. มาตรา 4.

<sup>180</sup>หนูตย์ ศรีปราบ. สรรพสามิต. หน้า 106-108.

### ความหมาย

เพื่อความชัดเจนและให้เข้าใจง่ายขึ้น จึงควรจะได้ทราบนิยามความหมายของคำดังต่อไปนี้  
 ต้นยาสูบ หมายความว่า พืชนิโคติเยนาทาเบกุกัม (Nicotiana Tabacum)  
 พันธุ์ยาสูบพื้นเมือง หมายความว่า ต้นยาสูบที่ปลูกในประเทศไทยมาแต่ดั้งเดิม และ  
 เมื่อบ่มด้วยแดดแล้วใบเป็นสีน้ำตาล

ใบยา หมายความว่า ใบยาสดหรือใบยาแห้งของต้นยาสูบ  
 ยาอัด หมายความว่า ส่วนใดส่วนหนึ่งของต้นยาสูบ ซึ่งได้ป่นหรือย่อย และ  
 ทำเป็นแผ่น โดยมีวัตถุอื่นเจือปนด้วยหรือไม่ก็ตาม

ผู้เพาะปลูกต้นยาสูบ หมายความว่า ผู้ได้รับอนุญาตให้ทำการเพาะปลูกต้นยาสูบ  
 ผู้บ่มใบยา หมายความว่า ผู้ได้รับอนุญาตให้ทำการบ่มใบยาสดเป็นใบยาแห้ง  
 โรงบ่มใบยา หมายความว่า สิ่งปลูกสร้างซึ่งใช้บ่มใบยา  
 สถานีบ่มใบยา หมายความว่า สถานที่ตั้งโรงบ่มใบยาและให้รวมตลอดถึงสถานที่  
 ซึ่งใช้เกี่ยวกับการซื้อขายหรือเก็บใบยาซึ่งอยู่ในบริเวณเดียวกันด้วย

ผู้อบใบยา หมายความว่า ผู้ได้รับอนุญาตให้อบใบยาแห้งด้วยเครื่องจักรเพื่อปรับ  
 ระดับความชื้น

โรงอบใบยา หมายความว่า โรงเรือนซึ่งติดตั้งเครื่องอบใบยา และให้รวมตลอด  
 ถึง โรงเรือนที่เก็บใบยาแห้งในบริเวณเดียวกันด้วย

ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมยาสูบ หมายความว่า ผู้ได้รับอนุญาตให้ทำยาอัด ยาเส้น  
 หรือยาสูบเพื่อการค้า

โรงอุตสาหกรรมยาสูบ หมายความว่า สถานที่ซึ่งใช้ในการทำยาอัด ยาเส้น หรือ  
 ยาสูบเพื่อการอัดและให้รวมตลอดถึงบริเวณแห่งสถานที่นั้นด้วย

### ชนิดของยาสูบที่ต้องเสียค่าแสตมป์ยาสูบ

การจัดเก็บภาษียาสูบได้มีการประกาศเป็นพระราชบัญญัติยาสูบในปี พ.ศ. 2481  
 เนื่องจาก พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 เป็นกฎหมายที่ควบคุมตั้งแต่จำนวนการผลิตจนเป็น  
 สินค้าสำเร็จรูปรวมถึงการนำออกจำหน่ายด้วย หรืออีกนัยหนึ่งมีการควบคุมตั้งแต่ภาคเกษตรกรรม  
 ภาค อุตสาหกรรมจนถึงภาคพาณิชยกรรม จึงต้องมีนิยามเพื่อให้ความหมายไว้สร้าง

1. ยาเส้น หมายความว่า ใบยาหรือยาอัด ซึ่งได้หั่นเป็นเส้นและแห้งแล้ว
2. ยาสูบ หมายความว่า บุหรี่ซิการ์ บุหรี่อื่น ยาเส้นปรุงและให้รวมตลอดถึงยาเคี้ยวด้วย

บุหรี่ซิการ์ หมายความว่า ยาเส้นหรือยาเส้นปรุง ไม่ว่าจะมิใช่ใบยาแห้ง หรือยาอัดเจือปนหรือไม่ ซึ่งมวนด้วยกระดาษหรือวัตถุที่ทำขึ้นใช้แทนกระดาษหรือใบยาแห้งหรือยาอัด

บุหรี่ซิการ์ หมายความว่า ใบยาแห้ง หรือยาอัด ซึ่งมวนด้วยใบยาแห้งหรือยาอัด  
 บุหรี่อื่น หมายความว่า ยาเส้นหรือยาเส้นปรุง ซึ่งมวนด้วยใบตอง กลิบบัว กาบหมาก ใบมะกา ใบจาก หรือวัตถุอื่นที่มีใช้กระดาษหรือวัตถุที่ทำขึ้นใช้แทนกระดาษและที่มีใช้ใบยาแห้งหรือยาอัด

ยาเส้นปรุง หมายความว่า ใบยาซึ่งมิใช่ใบยาพันธุ์ยาสูบพื้นเมืองหรือยาอัด ซึ่งได้หั่นเป็นเส้นและปรุงหรือปนด้วยวัตถุอื่นนอกจากน้ำ

ยาเคี้ยว หมายความว่า ส่วนใดส่วนหนึ่งของใบยาแห้ง นอกจากใบยาแห้งพันธุ์ยาสูบพื้นเมือง ซึ่งได้ปรุงหรือปนด้วยวัตถุอื่นนอกจากน้ำเพื่ออมหรือเคี้ยว

อัตราภาษี : สำหรับยาสูบ ยาเส้นที่จะต้องเสียภาษีได้กำหนดให้ต้องเสียภาษีทั้งตามมูลค่า และตามปริมาณ ในอัตรา ดังต่อไปนี้

ตามมูลค่าสินค้า      ตามปริมาณ/บาท

ยาสูบ

บุหรี่ซิการ์เรต	ร้อยละ 75	
บุหรี่ซิการ์	ร้อยละ 10	0.5 บาท/กรัม
บุหรี่อื่น	ร้อยละ 0.1	0.02 บาท/ 5 กรัม
ยาเส้นปรุง	ร้อยละ 10	0.5 บาท/กรัม
ยาเคี้ยว	ร้อยละ 0.1	0.09 บาท/กรัม
ยาเส้น	ร้อยละ 0.1	0.01 บาท/ 10

กรัม

<sup>181</sup>พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 . มาตรา 4 .

### 3.4 พระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. 2486

ในปี พ.ศ. 2481 ได้มีพระราชบัญญัติไฟเป็นฉบับแรกประกาศใช้เมื่อวันที่ 8 มีนาคม พ.ศ. 2481 ต่อมาได้มีการยกเลิกพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว และประกาศใช้พระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. 2486 เมื่อวันที่ 28 ธันวาคม พ.ศ. 2486 ซึ่งการทำไฟนั้น กรมสรรพสามิตเป็นผู้ดำเนินการผลิตเองแต่ผู้เดียว โดยมีโรงงานไฟซึ่งเป็นรัฐวิสาหกิจในสังกัดกรมสรรพสามิตทำหน้าที่ผูกขาดการผลิตและจำหน่ายไฟและเป็นผู้ประทับตราไฟจากไฟ ซึ่งนำเข้ามาในราชอาณาจักร ในบทนี้จะได้ทำการศึกษาในเรื่องของโครงสร้างของกฎหมาย(3.4.1)และประเภทสินค้าที่ต้องเสียภาษี(3.4.2)

#### 3.4.1 โครงสร้างตามพระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. 2509

พระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. 2486 เป็นกฎหมายที่ใช้ในการบริหารงานและจัดเก็บค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ (ภาษี) ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์ในการทำหรือนำไฟเข้ามาในราชอาณาจักร การเรียกค่าธรรมเนียมการประทับตราไฟ การขายหรือการครอบครองไฟ การครอบครองแม่พิมพ์สำหรับพิมพ์ไฟ อำนาจของเจ้าพนักงาน ตลอดจนบทกำหนดโทษ

##### 3.4.1.1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ภาษีตามพระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. 2486 กฎหมายใช้คำว่า ค่าธรรมเนียมประทับไฟ ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษี ดังนี้

- 1) ผู้ได้รับอนุญาตให้ทำไฟ ในปัจจุบันมีเพียง 1 ราย คือ โรงงานไฟ
- 2) ผู้นำไฟเข้ามาในราชอาณาจักร

##### 3.4.1.2. ความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษี

- 1) ไฟที่ทำในราชอาณาจักร จะต้องเสียค่าธรรมเนียมประทับตราไฟก่อนนำไฟออกจากสถานที่ทำ (โรงงานไฟ)



- 2) ไฟที่นำเข้าไปในราชอาณาจักร จะต้องเสียค่าธรรมเนียมประทับตราไฟโดยชำระพร้อมกับการชำระอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรที่จะรับมอบไปจากเจ้าพนักงานศุลกากร <sup>182</sup>

### 3.4.1.3. ฐานภาษี

กำหนดให้เรียกค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ (ภาษีไฟ) ตามขนาดของไฟและชนิดของวัตถุที่ทำไฟ

การเสียภาษีกำหนดให้เสียภาษีโดยใช้วิธีที่เรียกว่า ค่าธรรมเนียมการประทับตราไฟ การประทับตราไฟแสดงถึงการที่ไฟนั้นได้เสียภาษีแล้ว และสำหรับค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟจะกำหนดไว้ในกฎกระทรวงตามขนาดไฟ และชนิดของวัตถุที่ทำไฟไม่เกินอัตราร้อยละสามสิบบาท <sup>183</sup>

ผู้ประสงค์จะขายไฟเป็นการค้า ต้องได้รับใบอนุญาตจากเจ้าพนักงานก่อน การขายไฟ หรือมีไฟที่มีไซไฟซึ่งกรมสรรพสามิตทำขึ้น หรือเป็นไฟที่มีได้มีตราซึ่งกรมสรรพสามิตได้กำหนดขึ้นประทับอยู่ ไว้ในครอบครองเกิน 120 ใบ เป็นความผิด

### 3.4.2 ประเภทสินค้าที่ต้องเสียภาษี

ต่อไปจะได้ศึกษารายละเอียดของเหตุผลในการจัดเก็บภาษี และชนิดของสินค้าที่ต้องเสียภาษี

#### เหตุผลในการจัดเก็บภาษี

การประกาศใช้พระราชบัญญัติดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อควบคุมการทำไฟ การจำหน่ายไฟและการนำเข้าไปมาในราชอาณาจักร <sup>184</sup> เนื่องจากไฟเป็นเครื่องกีฬาชนิดหนึ่ง ซึ่งใช้สำหรับเล่นเพื่อความสนุกสนาน และการสมาคมเหมือนการเล่นกีฬาชนิดอื่น ๆ แต่การเล่นไฟมีลักษณะพิเศษ ซึ่งอาจใช้เล่นเป็นการพนันชนิดหนึ่งและมีวิธีเล่นต่าง ๆ กันตามชนิดของไฟและ

<sup>182</sup>พระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. 2486 . มาตรา 5.

<sup>183</sup>พระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. 2486 . มาตรา 10.

<sup>184</sup>วิทยา อัสวานิก . คำบรรยายวิชาภาษีสรรพสามิต. กรุงเทพมหานคร :

### ชนิดของไฟที่ต้องเสียภาษี

ไฟ ที่ต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ต้องเป็นไฟซึ่งทำด้วยกระดาษ หนังสติ๊ก วัสดุจำพวกพลาสติกหรือวัตถุหนังเทียม

ไฟ หมายความว่า ไฟซึ่งทำด้วยกระดาษหรือหนัง หรือซึ่งทำด้วยวัตถุอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

(1) ตามกฎกระทรวง กำหนดวัตถุอื่นไว้ คือ พลาสติก วัสดุจำพวกพลาสติก และ วัตถุหนังเทียม

(2) ตามกฎหมายไฟบัญญัติให้ทราบแต่เพียงว่า ไฟทำด้วยวัตถุอะไรบ้างเท่านั้น จึงไม่ทราบความหมายที่ชัดเจนว่าไฟหมายความว่าอย่างไร ซึ่งเรื่องนี้ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาได้เคยตีความ โดยให้ใช้ความหมายทั่วไปตามที่กำหนดไว้ในพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2525 ซึ่งได้ให้ความหมายของคำว่า “ไฟ” ไว้ว่า หมายถึง เครื่องเล่นการพนันทำเป็นแผ่นบาง ๆ ดังนั้น จึงพอสรุปความหมายของคำว่า “ไฟ” ได้ว่าเป็นเครื่องเล่นการพนันทำเป็นแผ่นบาง ๆ ทำด้วยกระดาษหนัง พลาสติก วัสดุจำพวกพลาสติก หรือวัตถุหนังเทียม

ไฟมีด้วยกันหลายชนิด ดังนี้

(1) ไฟตัวเล็ก ได้แก่

- ไฟไทย หรือไฟผ่องไทยหรือไฟตอง
- ไฟผ่องจีน
- ไฟจีนสี่สี

(2) ไฟป็อกหรือไฟฝรั่ง

ปัจจุบันผู้ได้รับอนุญาตให้ทำไฟ คือ กรมสรรพสามิต สถานที่ทำไฟ คือ โรงงานไฟ กรมสรรพสามิต ไฟที่ทำคือ ไฟป็อก (52 ใบ) ไฟผ่องไทย (120 ใบ) ไฟผ่องจีน (116 ใบ) และไฟจีนสี่สี (112 ใบ)

**อัตราภาษี** (ค่าธรรมเนียมประทับตราไฟ) ได้กำหนดไว้ดังนี้

ไฟป็อกทุกขนาดและทุกชนิด ร้อยใบต่อ 30 บาท

ไฟอื่นทุกขนาดและทุกชนิด ร้อยใบต่อ 2 บาท

<sup>185</sup> ชาญชัย ศรีปราบ. สรรพสามิต. หน้า 131.

จากผลการศึกษาที่ผ่านมาจึงสามารถสรุปได้ว่าภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยมีกำหนดไว้ในกฎหมายเฉพาะสำหรับสินค้าบางชนิด ได้แก่ สุรา ยาสูบ และไฟ ส่วนสินค้าและบริการอื่นๆ จัดเก็บโดยอาศัยกฎหมายฉบับเดียวกัน คือพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มีสินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษี 14 ประเภท ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคือ ผู้ผลิต ผู้นำเข้า สินค้า ผู้ให้บริการและ ผู้ดัดแปลงรถยนต์ การคำนวณภาษี กำหนดให้คำนวณทั้งตามปริมาณและตามมูลค่า โดยการคำนวณภาษีตามมูลค่าใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมเป็นฐานและชำระภาษีตามจำนวนที่คำนวณได้สูงกว่าภาษีสรรพสามิตที่คำนวณได้ให้นำมารวมเป็นฐานในการคำนวณภาษีด้วย<sup>186</sup>

---

<sup>186</sup>ประกาศ กงเอียด. การบริหารงานภาษีสรรพสามิตเปรียบเทียบ, เอกสารการสอนชุดวิชาการบริหารงานภาษีสรรพสามิต. นนทบุรี : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช , 2541 , หน้า 220-223.

## บทที่ 4

### ภาษีสรรพสามิตในต่างประเทศ

ภาษีสรรพสามิตนับเป็นรายได้สำคัญที่หลายประเทศนิยมจัดเก็บ เพื่อนำมาพัฒนาประเทศ โดยการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของแต่ละประเทศก็จะกำหนดลักษณะโครงสร้างการบริหารการจัดเก็บ และประเภทสินค้าให้เหมาะสมกับสถานการณ์ของประเทศนั้นๆ ความสำคัญของการศึกษาภาษีสรรพสามิตในต่างประเทศ ในการศึกษาเพื่อประโยชน์ในการเปรียบเทียบกับของประเทศไทย โดยจะศึกษาในประเทศที่มีลักษณะโครงสร้างภาษีสรรพสามิตที่มีความสมบูรณ์และมีความรุ่งเรืองทางเศรษฐกิจสูง โดยแยกศึกษาเป็น 2 กลุ่ม ได้แก่ประเทศที่พัฒนาแล้ว คือ ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศแคนาดา กับประเทศที่กำลังพัฒนาระดับใกล้เคียงกับประเทศไทย คือ ประเทศสาธารณรัฐเกาหลีในรายละเอียดเกี่ยวกับโครงสร้างการจัดเก็บภาษี ประเภทสินค้าของแต่ละประเทศดังกล่าวข้างต้นว่าเป็นเช่นไรและเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีของแต่ละประเทศกับของประเทศไทยด้วยในที่สุด

#### 4.1 ภาษีสรรพสามิตในประเทศสหรัฐอเมริกา

ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีที่มีความสำคัญในหลายประเทศ เนื่องจากเป็นภาษีที่ทำรายได้ให้กับรัฐบาลเป็นจำนวนมากในประเทศสหรัฐอเมริกาก็เช่นกันภาษีสรรพสามิตเคยเป็นภาษีที่ทำรายได้ให้รัฐบาลเป็นอย่างมาก ต่อมาความสำคัญของภาษีสรรพสามิตลดลง ปัจจุบันรายได้จากภาษีดังกล่าวไม่ได้เป็นรายได้หลักของรัฐบาลอีกต่อไป ในปีงบประมาณ 2542 รายได้จากภาษีสรรพสามิตเป็นเพียงร้อยละ 3.8 ของรายได้ทั้งหมด และลดลงเหลือร้อยละ 3.7 ในปี 2543<sup>1</sup> สำหรับการศึกษาในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ จะพิจารณาในรายละเอียดเกี่ยวกับโครงสร้างของกฎหมายในการจัดเก็บภาษีและประเภทสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต

---

<sup>1</sup>Louis Alan Talley. Excise Taxes on Alcohol, Tobacco and Gasoline: History and Inflation Adjusted Rates แปลโดยเศรษฐกร "ภาษีสรรพสามิต สุรา ยาสูบและน้ำมันของประเทศไทยเปรียบเทียบกับสหรัฐอเมริกา." ภาษีสาร. 2, 52. มีนาคม - เมษายน 2544, หน้า 53.

#### 4.1.1 โครงสร้างการจัดเก็บภาษี

ภาษีอากรในประเทศสหรัฐอเมริกามีการจัดเก็บทั้งในระดับรัฐบาลกลาง (federal government) จนกระทั่งถึงระดับรัฐบาลท้องถิ่น (local government) สำหรับภาษีสรรพสามิตได้กำหนดไว้เป็นส่วนหนึ่งของประมวลบทบัญญัติว่าด้วยการจัดเก็บภาษีอากร (Internal Revenue Code) ซึ่งเป็นภาษีที่จัดเก็บโดยรัฐบาลกลาง การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยมีรูปแบบที่หลากหลายตั้งแต่การผลิต การนำเข้าและการขายปลีกสินค้า การให้บริการ และภาษีสรรพสามิตที่เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม หน่วยงานซึ่งมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตมี 2 หน่วยงานคือ หน่วยงานจัดเก็บภาษีภายในประเทศ (Internal Revenue Service หรือ IRS) และสำนักงานแอลกอฮอล์ยาสูบและอาวุธปืน (Bureau of Alcohol, Tobacco & Firearms หรือ ATF)<sup>2</sup>

#### 4.1.2 ประเภทของสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต<sup>3</sup>

ประเทศไทยได้มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าและบริการ 4 ประเภทดังนี้ (4.1.2.1) ภาษีสรรพสามิตสำหรับการผลิตสินค้า (manufacturers excise taxes) (4.1.2.2) ภาษีสรรพสามิตสำหรับการขายปลีกสินค้า (retail excise taxes) (4.1.2.3) ภาษีสรรพสามิตสำหรับการให้บริการ (excise taxes on services) (4.1.2.4) ภาษีสรรพสามิตสำหรับสิ่งแวดล้อม (environmental taxes)

##### 4.1.2.1. ภาษีสรรพสามิตสำหรับการผลิตสินค้า

ภาษีสรรพสามิตสำหรับการผลิตสินค้าเป็นการจัดเก็บภาษีจากการผลิตสินค้าและการนำเข้าสินค้า 5 ประเภท คือ (4.1.2.1.1) รถยนต์และสิ่งของที่เกี่ยวข้องกับรถยนต์ (automotive and related items) (4.1.2.1.2) ถ่านหิน (coal) (4.1.2.1.3) วัคซีนบางชนิด (certain

<sup>2</sup>ประกาศ คงเอียด. การบริหารงานภาษีสรรพสามิตเปรียบเทียบ, เอกสารการสอนชุดวิชาการบริหารงานสรรพสามิต. นนทบุรี : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2541, หน้า 192.

<sup>3</sup>ประกาศ คงเอียด. กฎหมายภาษีสรรพสามิตเปรียบเทียบ, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต. นนทบุรี : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2541, หน้า 428-440.

4.1.2.1.1 ภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์และสิ่งที่เกี่ยวข้องกับรถยนต์  
 กฎหมายกำหนดให้จัดเก็บภาษีสินค้า 3 ประเภท คือภาษีสำหรับสิ่งที่ใช้ น้ำมัน (gas guzzler tax) ภาษีสำหรับยางรถยนต์ (tires) และภาษีสำหรับผลิตภัณฑ์น้ำมัน (petroleum products)  
 ภาษีสำหรับสิ่งที่ใช้ น้ำมัน (gas guzzler tax) เป็นการจัดเก็บภาษีสำหรับการขายรถยนต์โดยผู้ผลิต (manufacturer) และผู้นำเข้าในอัตราที่กำหนดตามขนาดของปริมาณการใช้ น้ำมัน (fuel economy) สำหรับรถยนต์แต่ละแบบดังนี้

**ตารางที่ 2 ภาษีรถยนต์**

จำนวนไมล์ต่อแกลลอน	ภาษี (ดอลลาร์สหรัฐอเมริกาต่อคัน)
ตั้งแต่ 22.5 ขึ้นไป	0
ตั้งแต่ 21.5 แต่ไม่ถึง 22.5	1,000
ตั้งแต่ 20.5 แต่ไม่ถึง 21.5	1,300
ตั้งแต่ 19.5 แต่ไม่ถึง 20.5	1,700
ตั้งแต่ 18.5 แต่ไม่ถึง 19.5	2,100
ตั้งแต่ 17.5 แต่ไม่ถึง 18.5	2,600
ตั้งแต่ 16.5 แต่ไม่ถึง 17.5	3,000
ตั้งแต่ 15.5 แต่ไม่ถึง 16.5	3,700
ตั้งแต่ 14.5 แต่ไม่ถึง 15.5	4,500
ตั้งแต่ 13.5 แต่ไม่ถึง 14.5	5,400
ตั้งแต่ 12.5 แต่ไม่ถึง 13.5	6,400
น้อยกว่า 12.5	7,700

ภาษีสำหรับยางรถยนต์ (tires) เป็นการจัดเก็บภาษีสำหรับยางรถยนต์จากผู้ผลิตและนำเข้าตามอัตราภาษีซึ่งกำหนดให้ขึ้นอยู่กับน้ำหนักของยางรถยนต์ ดังนี้

**ตารางที่ 3 ภาษียางรถยนต์**

น้ำหนักยาง (ปอนด์)	ภาษี (ดอลลาร์สหรัฐอเมริกาต่อปอนด์)
1. ไม่นเกิน 40	0
2. เกิน 40 ไม่นเกิน 70	0.15
3. เกิน 70 ไม่นเกิน 90	4.50
4. เกิน 90	10.50

ภาษีสำหรับผลิตภัณฑ์น้ำมัน (petroleum products) เป็นการจัดเก็บจากผู้ผลิตและนำเข้า ได้แบ่งการจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 ประเภทคือ ภาษีสำหรับน้ำมันเบนซินและน้ำมันดีเซล และภาษีสำหรับน้ำมันเชื้อเพลิงที่ใช้ในอากาศยาน

ภาษีสำหรับน้ำมันเบนซินและน้ำมันดีเซลจะเก็บเมื่อมีการนำน้ำมันออกจากโรงกลั่นหรือคลังน้ำมัน เพื่อใช้ในการบริโภคหรือเก็บภายในประเทศ การจัดเก็บภาษีจะจัดเก็บในอัตราตามปริมาณต่อแกลลอน ซึ่งขึ้นอยู่กับผลิตภัณฑ์น้ำมันแต่ละประเภท เช่น น้ำมันเบนซินจัดเก็บภาษีในอัตรา 18.3 เซ็นต์ต่อแกลลอน น้ำมันดีเซลจัดเก็บในอัตรา 24.3 เซ็นต์ต่อแกลลอน

#### 4.1.2.1.2 ภาษีสรรพสามิตสำหรับถ่านหิน

ผู้ประกอบการเหมืองถ่านหินเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยจัดเก็บภาษีในอัตราตามปริมาณต่อตัน ซึ่งจะแตกต่างกันตามประเภทของเหมืองถ่านหิน คือ เหมืองถ่านหินใต้ดินเก็บในอัตรา 1.10 ดอลลาร์สหรัฐอเมริกาต่อตัน เหมืองถ่านหินที่อยู่บนพื้นดินเก็บในอัตรา 0.55 ดอลลาร์สหรัฐอเมริกาต่อตัน แต่ได้กำหนดจำนวนเงินภาษีไว้ด้วยว่าอัตราตามปริมาณต่อตันที่คำนวณได้จะต้องไม่เกินร้อยละ 4.4 ของรายได้จากการขายถ่านหิน

#### 4.1.2.1.3 ภาษีสรรพสามิตสำหรับวัคซีนบางชนิด

ผู้ผลิตและผู้นำเข้า เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตสำหรับวัคซีนบางชนิด โดยจัดเก็บในอัตราดังต่อไปนี้

#### ตารางที่ 4 ภาษีสำหรับวัคซีน

ชนิดของวัคซีน	ภาษี (ดอลลาร์สหรัฐอเมริกาต่อปริมาณยาที่ใช้ 1 ครั้ง)
1. วัคซีนป้องกันโรคคอตีบ บาดทะยัก และ ไอกรน	4.50
2. วัคซีนป้องกันโรคบาดทะยักและ ไอกรน	0.06
3. วัคซีนป้องกันโรคหัดและ คางทูม	4.44
4. วัคซีนป้องกันโรคโปลิโอ	0.29

วัคซีนประเภทใดที่มีส่วนประกอบตั้งแต่ 2 ชนิด อยู่ในได้สเดียวกัน จำนวนภาษีเท่ากับจำนวนภาษีรวมของวัคซีนทั้งสองชนิดที่ผสมกัน

4.1.2.1.4. ภาษีสรรพสามิตสำหรับอุปกรณ์ที่ใช้ในการพักผ่อนหย่อนใจ กรณีนี้เก็บภาษีจากผู้ผลิตและผู้นำเข้าจากอุปกรณ์ 2 ประเภท ดังนี้

- 1) อุปกรณ์การกีฬา อุปกรณ์การกีฬาที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิต คือ อุปกรณ์กีฬาตกปลา เก็บภาษีจากการที่ผู้ผลิตและผู้นำเข้า ขายอุปกรณ์ตกปลา ในอัตราร้อยละ 10 ของราคาขายสำหรับสินค้าในส่วนธนุและลูกศร สำหรับธนุที่มีน้ำหนักตั้งแต่ 10 ปอนด์ ขึ้นไป และลูกศรที่ใช้กับธนุซึ่งมีความยาวตั้งแต่ 18 นิ้วขึ้นไปหรือที่น้อยกว่า 18 นิ้ว แต่สามารถใช้กับธนุที่มีน้ำหนักตั้งแต่ 10 ปอนด์ ขึ้นไป ให้จัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 11 ของราคาขายสำหรับสินค้านั้น

กฎหมายอนุญาตให้นำภาษีอื่นใดที่เรียกเก็บจากการขายสินค้าเหล่านี้มาหักออกจากภาษีสรรพสามิตได้ด้วย เนื่องจากภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีที่จัดเก็บในระดับรัฐบาลกลางและภาษีจากการขาย เช่น ภาษีการค้าเป็นภาษีที่เรียกเก็บในระดับรัฐ เพื่อมิให้เกิดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษี จึงได้มีการกำหนดไว้ดังกล่าว

- 2) อาวุธปืน กฎหมายกำหนดให้จัดเก็บจากผู้ผลิตและผู้นำเข้าในอัตรามูลค่า คือ ราคาขายของอาวุธปืนถ้าเป็นปืนพกซึ่งโดยปกติจะเป็นปืนชนิดที่ใช้แมกกาซีนและปืนลูกโมจะเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 10 ของราคาขาย ถ้าเป็นปืนชนิดอื่นเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 11 ของราคาขาย

จะเห็นได้ว่ากฎหมายจะกำหนดอัตรากำหนดไว้เป็นมูลค่าร้อยละของราคาขาย ดังนั้น จึงได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ราคาขายเพื่อเป็นฐานภาษีไว้

#### การกำหนดฐานภาษีจากราคาขาย

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับการผลิตสินค้าที่กล่าวแล้วนั้น ในกรณีที่กำหนดให้เก็บภาษีจากราคาขายหรืออัตรามูลค่านั้น กฎหมายจะกำหนดหลักเกณฑ์เรื่องราคาขายไว้เป็นพิเศษ โดยสรุปได้ 5 ข้อ ดังนี้

- 1) ราคาขายของสินค้าให้รวมมูลค่าของการบรรจุสินค้าไว้ในภาชนะบรรจุในสภาพที่เหมาะสมและพร้อมสำหรับการขนส่งด้วย
- 2) ราคาขายของสินค้าจะไม่รวมภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระตามกำหนดไว้ในส่วนนี้ และไม่รวมค่าขนส่ง ค่าประกันภัยหรือค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับ



- 3) เนื่องจากเป็นภาษีในระดับการผลิต ถ้าผู้ผลิตสินค้าได้ผลิตและขายปลีกต่อลูกค้าโดยตรง ราคาขายที่เป็นฐานภาษีจะถูกกำหนดขึ้นเป็นพิเศษ เพื่อการจัดเก็บภาษี โดยให้นำราคาขายปลีกไปเปรียบเทียบกับราคาขายสูงสุดที่ผู้ผลิตจะขายสินค้านั้นให้กับผู้ขายส่งตามปกติทั่วไปของการค้าขายราคาใดที่ต่ำกว่าให้ใช้ราคานั้นเป็นฐานในการคำนวณภาษี
  - 4) ถ้าเป็นการขายโดยส่งสินค้าไปให้ลูกค้า เช่น ส่งให้ลูกค้าทางไปรษณีย์หรือการขายโดยวิธีอื่นใดที่ต่ำกว่าราคาในตลาดปกติให้ใช้ราคาขายโดยผู้ผลิตตามปกติทั่วไปสำหรับสินค้าประเภทนั้น ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกำหนด
  - 5) ราคาขายที่เป็นฐานในการคำนวณภาษีจะไม่รวมค่าโฆษณาในประเทศไว้ด้วย นอกจากจะกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับราคาขายที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีไว้แล้ว กฎหมายยังได้กำหนดให้การกระทำดังต่อไปนี้เป็นการขายสินค้าด้วย คือ
    - 1) การให้เช่าสินค้า โดยผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าแต่การให้เช่าสำหรับสินค้านั้นจะถือเป็นการขายเฉพาะการให้เช่าครั้งแรก การให้เช่าครั้งต่อไปไม่ถือเป็นการขาย
    - 2) การที่ผู้ผลิตหรือผู้นำสินค้าไปใช้นอกจากจะนำไปใช้ในกระบวนการผลิตก็ให้ถือว่าเป็นการขายสินค้าและต้องเสียภาษีด้วย
- 4.1.2.1.5 ภาษีสรรพสามิตสำหรับสุราและยาสูบ
- การจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้าสุราและยาสูบนั้น ได้มีการจัดตั้งหน่วยงานจัดเก็บไว้โดยเฉพาะ ซึ่งจะมีหน้าที่จัดเก็บภาษีสำหรับสินค้าอาวูธป็นด้วย คือ BUREAU OF AICHOH TOBACCO AND FIREARM ลักษณะของภาษีจะแยกตามประเภทของสินค้า คือ สุราและยาสูบ
- 1) ภาษีสรรพสามิตสำหรับสุรา กำหนดให้จัดเก็บจากสุราที่ผลิตในประเทศและนำเข้าโดยจัดเก็บตามปริมาณได้แบ่งแยกการจัดเก็บภาษีสุราเป็น 2 ประเภท คือ

ภาษีสุราที่เรียกเก็บตามปริมาณต่อแกลลอน (Gallonage Taxes ) เป็นการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากการผลิตและนำเข้าสุราโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือ ผู้ผลิตและผู้นำเข้า และได้กำหนดอัตราตลอดจนลักษณะการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างตามชนิดของสุรา

ตารางที่ 5 อัตราภาษีสุราที่เก็บตามปริมาณต่อแกลลอน

ชนิดสุรา	ภาษี (ดอลลาร์สหรัฐอเมริกาต่อแกลลอน)	หมายเหตุ
สุรากลั่น	13.50	เศษของแกลลอนให้ลดลงตามส่วน ถ้ามีแอลกอฮอล์ไม่เกิน 14% ถ้ามีแอลกอฮอล์เกิน 14% แต่ไม่เกิน 21% ถ้ามีแอลกอฮอล์เกิน 21% แต่ไม่เกิน 24% สำหรับแชมเปญและไวน์อื่น ๆ สำหรับไวน์เทียม
ไวน์	1.07	
	1.57	
	3.15	
	3.40	
	3.30	
เบียร์	18	

**สุรากลั่น** จัดเก็บภาษีจากผู้ผลิตและผู้นำเข้า ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับสุราที่ผลิตในประเทศกฎหมายกำหนดให้เกิดขึ้นเมื่อมีการนำสุราออกจากสถานที่เก็บซึ่งได้จดทะเบียนไว้ ถ้าเป็นกรณีของโรงงานที่ผลิตสุราโดยปกติก็จะต้องมีสถานที่เก็บสุราที่ยังมิได้เสียภาษีไว้ภายในโรงงาน แต่ถ้าเป็นการเก็บสุราไว้ในสถานที่เก็บสุราซึ่งอยู่นอกโรงงานที่ได้จดทะเบียนไว้ โดยอาจจะเป็นผู้ผลิตสุราหรือบุคคลอื่นก็ได้ ความรับผิดชอบจะเกิดขึ้นเมื่อมีการนำออกจากสถานที่เก็บสุราออกจากโรงงานนั้นและผู้ประกอบการสถานที่เก็บสุราดังกล่าวมีหน้าที่ในการจดทะเบียนและเสียภาษีด้วย แต่ถ้าเป็นการโอนสุรากลั่นระหว่างสถานที่เก็บสุราซึ่งได้จดทะเบียนไว้เป็นการนำสุราออกจากสถานที่เก็บสุราแห่งหนึ่งไปยังอีกแห่งหนึ่ง ผู้ที่จะต้องเสียภาษี คือ ผู้ประกอบการกิจการสถานที่เก็บสุราที่รับโอนสุรานั้นไป

**ไวน์** การจัดเก็บภาษีสำหรับไวน์นั้น นอกจากไวน์ตามสภาพที่เกิดขึ้นจากการผลิตโดยทั่วไปแล้ว กฎหมายได้กำหนดให้ผลิตภัณฑ์อื่น ๆ ที่ผลิตขึ้นเพื่อขายอย่างไวน์ (ไวน์เทียม) ให้ถือเป็นไวน์ตามกฎหมายด้วย แต่ได้กำหนดคุณสมบัติของไวน์ไว้ว่าจะต้องมีแอลกอฮอล์เป็นส่วนประกอบอยู่สูงสุดไม่เกินร้อยละ 24 ของปริมาณ ถ้ามีแอลกอฮอล์เป็นส่วนประกอบอยู่เกินร้อยละ 24 ของปริมาณกฎหมายกำหนดให้ถือเป็นสุรากลั่น

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไวน์ คือ ผู้ผลิตและผู้นำเข้า สำหรับไวน์ที่ผลิตในประเทศความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อมีการนำออกจากสถานที่เก็บบ่มไวน์ซึ่งได้จดทะเบียน

เบียร์ ภาษีสรรพสามิตสำหรับเบียร์ มีการจัดเก็บภาษีจากผู้ผลิตและผู้นำเข้าและการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับเบียร์นั้นกฎหมายกำหนดให้คืนภาษีหรือยกเว้นความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษี สำหรับเบียร์ที่ผลิตในประเทศซึ่งส่งคืนโรงงานผลิต หรือเบียร์ที่มีการทำลายภายใต้การควบคุมเจ้าพนักงานตามเงื่อนไขที่รัฐมนตรีกำหนด และเบียร์ที่เกิดการสูญหายโดยไฟไหม้ การโจรกรรม อุบัติเหตุหรือเหตุสุดวิสัย

ภาษีสำหรับการประกอบกิจการที่เกี่ยวข้องกับสุรา (Occupational Tax) ภาษีสรรพสามิตในส่วนนี้จะเป็นการจัดเก็บเป็นภาษีรายปี สำหรับการผลิตและการขายสุรา ดังนี้

ตารางที่ 6 อัตราภาษีสุราที่เก็บจากการประกอบการ

ประเภท	ภาษี (ดอลลาร์สหรัฐอเมริกาต่อปี)
การผลิตหรือกระบวนการที่เกี่ยวข้อง	1,000
การขายส่ง	500
การขายปลีก	250

นอกจากจะเก็บภาษีเป็นรายปีแล้ว กฎหมายยังได้กำหนดให้มีผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีหน้าที่ในการจัดทำบัญชีและหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องกับการผลิตหรือการขายสุราไว้เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่ด้วย

- 2) ภาษีสรรพสามิตสำหรับยาสูบ กฎหมายได้กำหนดสิ่งที่จะต้องเสียภาษีไว้ 3 ประเภท คือ
  - ผลิตภัณฑ์ยาสูบ หมายถึง บุหรี่ซิการ์ บุหรี่ซิกาเรต ยาสูบสำหรับกล้องยาสูบ และยาสูบที่ไม่มีควัน ( ยานต์ถู่ และยาเคี้ยว)
  - กระดาษที่ใช้สำหรับมวนบุหรี่ยิกาเรต หมายถึง กระดาษหรือวัตถุอื่นใดที่ใช้สำหรับมวนบุหรี่ยิกาเรต
  - กระดาษที่ทำเป็นทรงกระบอก เพื่อใช้สำหรับผลิตบุหรี่ยิกาเรต ซึ่งหมายถึง กระดาษที่ใช้สำหรับมวนบุหรี่ยิกาเรตที่ได้ทำเป็นหลอดแล้ว เพื่อให้พร้อมที่จะนำไปใช้ในการผลิตบุหรี่ยิกาเรต

ผู้ผลิตหรือนำเข้าซึ่งผลิตภัณฑ์ยาสูบ กระจกที่ใช้สำหรับมวนบุหรี่ซิการ์เรต หรือกระจกที่ทำเป็นหลอดเพื่อใช้สำหรับผลิตบุหรี่ซิการ์เรตดังกล่าวมีหน้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตสำหรับยาสูบในอัตราดังต่อไปนี้

**ตารางที่ 7 อัตราภาษีสำหรับยาสูบ**

ชนิด	ภาษี (ดอลลาร์สหรัฐอเมริกา)
1. ซิการ์ขนาดเล็ก น้ำหนักไม่เกิน 3 ปอนด์ ต่อ 1,000 มวน	1.125 เซ็นต์ต่อ 1,000 มวน
2. ซิการ์ขนาดใหญ่ น้ำหนักไม่เกิน 3 ปอนด์ ต่อ 1,000 มวน	12.75 % ของราคาขาย แต่ไม่เกิน 30 ต่อ 1,000 มวน
3. บุหรี่ซิการ์ขนาดเล็ก น้ำหนักไม่เกิน 3 ปอนด์ ต่อ 1,000 มวน	12 ต่อ 1,000 มวน
4. บุหรี่ซิการ์ขนาดใหญ่ น้ำหนักเกิน 3 ปอนด์ ต่อ 1,000 มวน	25.20 ต่อ 1,000 มวน
5. กระจกที่ใช้สำหรับมวนบุหรี่ซิการ์เรต	0.75 ต่อ 1 เล่ม (25 แผ่น)
6. กระจกที่ทำเป็นทรงกระบอกเพื่อใช้สำหรับผลิตบุหรี่ซิการ์เรต	0.015 เซ็นต์ ต่อ 50 อัน
7. ยานัตถ์	0.36 ต่อปอนด์
8. ยาเคี้ยว	0.12 ต่อปอนด์
9. ยาสูบที่เข้ากับกล่องยาสูบ	0.675 ต่อปอนด์

**4.1.2.2. ภาษีสรรพสามิตสำหรับการขายปลีกสินค้า**

เป็นการจัดเก็บภาษีจากผู้ขายปลีกสินค้า 3 ประเภท คือ

รถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่เป็นสิ่งฟุ่มเฟือย (luxury passenger vehicles) นอกจากจะเสียภาษีสำหรับการผลิตของภาษีสำหรับสิ่งใช้น้ำมันแล้ว ต้องเสียภาษีในกรณีขายปลีกด้วย โดยต้องเป็นรถยนต์สี่ล้อที่มีน้ำหนักไม่เกิน 6,000 ปอนด์ ภาระภาษีเกิดเมื่อขายปลีกครั้งแรก อัตราภาษีร้อยละ 10 ของราคาขาย เฉพาะจำนวนที่เกิน 30,000 ดอลลาร์

น้ำมันเชื้อเพลิงบางชนิด (special fuels) จัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับน้ำมันเชื้อเพลิง นอกจากน้ำมันเบนซิน คือจัดเก็บจากน้ำมันดีเซล น้ำมันเชื้อเพลิงอื่นๆ ที่ใช้กับเครื่องยนต์และก๊าซธรรมชาติที่นำไปใช้เป็นเชื้อเพลิงในเครื่องยนต์จัดเก็บในอัตราตามปริมาณ 6 เซ็นต์ต่อ 1 แกลลอน

รถยนต์บรรทุกและรถพ่วงที่มีขนาดใหญ่ (heavy trucks and trailers) จัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์บรรทุกและรถพ่วงที่มีขนาดใหญ่สำหรับการขายปลีกในครั้งแรกของเซสซีส์รถบรรทุก ตัวถังรถบรรทุก เซสซีส์รถพ่วงหรือกึ่งรถพ่วง ตัวถังรถพ่วงหรือ กึ่งรถพ่วง รถแทรกเตอร์ที่ออกแบบมาเพื่อใช้ขนส่งบนถนน โดยเป็นส่วนประกอบของรถพ่วงหรือกึ่งรถพ่วง

#### 4.1.2.3. ภาษีสรรพสามิตสำหรับการให้บริการ

กฎหมายกำหนดให้จัดเก็บภาษีสำหรับการให้บริการด้านการสื่อสาร โทรคมนาคม (Communications Services) การให้บริการขนส่งทางอากาศ (Transportation by Air) การประกันภัยสำหรับกรรมกรรมประกันภัยที่ออกโดยผู้รับประกันภัยต่างประเทศ (Policies issued by foreign Insurers) ตลอดจนกิจการการพนันและอื่นๆ (Taxes on wagering and certain other excise taxes)

โดยมีหลักในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตดังนี้

การให้บริการด้านการสื่อสาร โทรคมนาคม (Communications Services)

ผู้จ่ายเงินค่าบริการเป็นผู้ที่จะต้องเสียภาษี กฎหมายได้กำหนดจัดเก็บในอัตราร้อยละ 3 ของค่าบริการที่ได้รับ บริการด้านการสื่อสารที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต คือ การให้บริการโทรศัพท์ทุกประเภท ไม่ว่าจะเป็นการให้บริการโดยผู้ประกอบการที่จำกัดภายในแต่ละท้องถิ่น การให้บริการโทรศัพท์แบบ “toll telephone service” ซึ่งเป็นการให้บริการที่คำนวณค่าบริการตามระยะทางและเวลาที่ให้บริการ และจะต้องจ่ายค่าบริการในสหรัฐอเมริกา การให้บริการโทรพิมพ์ ตลอดจนการให้บริการด้านสื่อสารและโทรคมนาคมอื่น ๆ ซึ่งจำกัดเฉพาะภายในกลุ่มที่เป็นสมาชิก

การให้บริการขนส่งทางอากาศ (transportation by air)

การให้บริการขนส่งทางอากาศแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ การขนส่งบุคคลและการขนส่งทรัพย์สิน ดังนี้

1. การขนส่งบุคคล กฎหมายให้จัดเก็บภาษีจาก “ผู้ใช้บริการ” ด้านการขนส่งบุคคลทางอากาศยาน ซึ่งเป็นบริการภายในประเทศ ในอัตราร้อยละ 10 ของค่าบริการ ในกรณีที่มีการจ่ายค่าบริการนอกประเทศ ภาระภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อการให้บริการโดยอากาศยานนั้นได้เริ่มต้นและสิ้นสุดลงในประเทศหรือภายในเขต 225 ไมล์ จากเขตแดนที่ใกล้ที่สุดของสหรัฐอเมริกา ซึ่งจะรวมถึงพื้นที่ของประเทศแคนาดาและประเทศเม็กซิโกด้วย และมีการจัดเก็บภาษีสำหรับการให้บริการขนส่งทาง

2. การขนส่งทรัพย์สิน กฎหมายกำหนดให้จัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับการขนส่งทรัพย์สินโดยอากาศยานภายในประเทศในอัตราร้อยละ 6.25 ของค่าบริการ โดยจะเก็บภาษีเฉพาะการขนส่งทรัพย์สินที่ต้องเสียค่าบริการในการขนส่ง แต่ไม่รวมถึงการกระเป๋าดำเนินทางของผู้โดยสารตามจำนวนที่โดยปกติจะต้องใช้ติดตัวไปในการเดินทาง

แต่มีกรณียกเว้นสำหรับการขนส่งบุคคลและทรัพย์สินทางอากาศยาน โดยอากาศยานขนาดเล็กที่มีน้ำหนักไม่เกิน 6,000 ปอนด์ และต้องเป็นการขนส่งตามเส้นทางที่กำหนดไว้

การประกันภัยสำหรับกรมธรรม์ประกันภัยที่ออกโดยผู้รับประกันภัยต่างประเทศ (policies issued by foreign Insurers)

ในกรณีนี้กฎหมายกำหนดให้ใช้บังคับแก่กรมธรรม์ประกันภัย การประกันความเสียหายทางการเงิน (indemnity bond) และสัญญาจ่ายเงินรายปี (annuity contract) ซึ่งออกโดยผู้รับประกันภัยหรือผู้รับประกันภัยช่วง ซึ่งเป็นบุคคลหรือนิติบุคคลต่างประเทศโดยแบ่งอัตรากำหนดได้ 3 ประการ ดังนี้

1) การประกันภัยอุบัติเหตุหรือประกันความเสียหายทางการเงิน จะเก็บภาษีในอัตรา 4 เซ็นต์ จากจำนวน 1 ดอลลาร์สหรัฐอเมริกาหรือส่วนของ 1 ดอลลาร์สหรัฐอเมริกาคงค่าเบี้ยประกันภัยสำหรับกรมธรรม์ประกันภัย หรือการประกันความเสียหายทางการเงินนั้น

2) การประกันชีวิตหรือประกันความเจ็บป่วยอุบัติเหตุ และสัญญาจ่ายเงินรายปี จะเก็บภาษีในอัตรา 1 ดอลลาร์สหรัฐอเมริกาคงค่าเบี้ยประกันภัย

3) การรับประกันช่วง จะเก็บภาษีในอัตรา 1 เซ็นต์ จากจำนวน 1 ดอลลาร์สหรัฐอเมริกาหรือส่วนของ 1 ดอลลาร์สหรัฐอเมริกา เมื่อมีการจ่ายค่าเบี้ยประกันภัย

กิจการการพนันและอื่น ๆ (taxes on wagering and certain other excise taxes)

การศึกษาในเรื่องนี้สามารถแยกการพิจารณาการจัดเก็บภาษีได้เป็น 2 ประเภท คือ ภาษีสรรพสามิตสำหรับกิจการพนันและภาษีสรรพสามิตสำหรับกิจการอื่น ๆ

1) ภาษีสรรพสามิตสำหรับกิจการการพนัน มีการจัดเก็บภาษีสำหรับผู้ดำเนินการธุรกิจรับแทงพนัน โดยกระทำในรูปแบบของบ่อนการพนัน หรือการพนันในรูปแบบของการเสี่ยงโชคอย่างอื่น อัตราภาษีกำหนดตามประเภทของกิจการการพนันมี 2 ประเภท คือ

กิจการการพนันที่ได้รับมอบหมายให้ดำเนินการ โดยรัฐจะเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 0.25 ของรายรับ

กิจการการพนันที่ไม่ได้รับมอบหมายให้ดำเนินการโดยรัฐจะเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 2 ของรายรับ การประกอบกิจการที่เกี่ยวกับการพนัน นอกจากเสียภาษีจากรายรับที่ได้รับจากการพนันแล้ว ยังเรียกเก็บจากผู้ประกอบการ โดยจัดเก็บเป็นรายปีในอัตราร้อยละ 500 ดอลลาร์สหรัฐอเมริกาด้วย ซึ่งเรียกภาษีนี้อีกว่า “Occupational Tax”

กฎหมายได้ยกเว้นภาษีให้สำหรับการพนันโต๊ะดำที่ได้อำนาจโดยกฎหมายของแต่ละมลรัฐ การพนันที่ใช้อุปกรณ์หยอดเหรียญและกิจการสลากกินแบ่งที่ดำเนินการโดยรัฐ

## 2) ภาษีสรรพสามิตสำหรับกิจการอื่น ๆ

มีกิจการบางประเภทที่กฎหมายกำหนดให้เสียภาษีสรรพสามิตด้วย

ภาษีสำหรับการบำรุงรักษาท่าเรือเป็นการจัดเก็บภาษีจากผู้เช่าเรือในการขนถ่ายสินค้า โดยจัดเก็บในอัตราร้อยละ 6.125 ของมูลค่าสินค้าที่ขนถ่าย ณ ท่าเรือ นั้น แต่ยกเว้นภาษีให้สำหรับการขนถ่ายสินค้าที่ดำเนินการโดยหน่วยงานของรัฐ

ภาษีสำหรับการขนส่งทางเรือ เป็นการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการธุรกิจการขนส่งทางเรือ สำหรับเส้นทางที่กำหนดไว้ ซึ่งต้องใช้เวลาในการเดินทางมากกว่าหนึ่งคืน หรือเรือที่ใช้ในการเล่นการพนันด้วย แต่ต้องเป็นเรือที่มีลักษณะใช้เพื่อความสำราญ ซึ่งสามารถรับผู้โดยสารได้ตั้งแต่ 16 คนขึ้นไป

ภาษีสำหรับการใช้รถยนต์ เก็บภาษีสำหรับรถยนต์ที่มีน้ำหนักตั้งแต่ 55,000 ปอนด์ขึ้นไป โดยจัดเก็บภาษีเป็นรายปี กล่าวคือ ถ้าเป็นรถยนต์ที่มีน้ำหนักตั้งแต่ 55,000 ปอนด์ แต่ไม่เกิน 75,000 ปอนด์ จะเก็บภาษีในอัตรา 100 ดอลลาร์สหรัฐอเมริกา โดยจัดเก็บเพิ่มอีกสำหรับทุก ๆ 1,000 ปอนด์ ของส่วนที่เกิน 55,000 ปอนด์ ในอัตรา 1,000 ปอนด์ ละ 22 ดอลลาร์สหรัฐอเมริกา แต่ถ้าเป็นรถยนต์ที่มีน้ำหนักเกิน 75,000 ปอนด์ขึ้นไป จะเก็บภาษีในอัตรา 550 ดอลลาร์สหรัฐอเมริกา ถ้าในระหว่างระยะเวลา 1 ปี รถยนต์ดังกล่าวได้สูญหายหรือถูกขโมยไปและไม่สามารถนำรถยนต์นั้นกลับมาใช้อีก นับแต่วันที่สูญหายหรือถูกขโมยไป กฎหมายกำหนดให้คำนวณภาษีตามสัดส่วนของระยะเวลาที่ได้ใช้รถยนต์ในปีนั้น และมีการกำหนดให้ยกเว้นภาษีสำหรับรถยนต์ที่ใช้ในกิจการของรัฐ

ภาษีสำหรับการขุดแร่ในทะเล เป็นการจัดเก็บภาษีจากผู้ที่ได้รับอนุญาตให้ประกอบกิจการขุดแร่ในทะเล จัดเก็บตามราคาประเมินของแร่ที่ขุดได้ในอัตราร้อยละ 3.75 โดยให้รัฐมนตรีมีอำนาจกำหนดหลักเกณฑ์ในการประเมินราคาแร่ดังกล่าวเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีด้วย

#### 4.1.2.4. ภาษีสรรพสามิตสำหรับสิ่งแวดลอม

ภาษีสรรพสามิตสำหรับสิ่งแวดลอม ตามกฎหมายของสหรัฐอเมริกา กำหนดให้จัดเก็บจากผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียม (tax on petroleum) เคมีภัณฑ์บางชนิด (tax on certain chemicals) วัสดุที่นำเข้าบางชนิด (tax on certain imported substances) และสารทำลายโอโซน (tax on ozone-depleting chemicals) ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

##### ภาษีสำหรับผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียม

เป็นการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากผู้ผลิตและผู้นำเข้าสำหรับน้ำมันดิบที่นำไปกลั่นใน โรงกลั่นน้ำมัน และสำหรับผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมที่นำเข้า และกฎหมายยังได้กำหนดให้จัดเก็บภาษี สำหรับน้ำมันดิบภายในประเทศที่นำไปใช้ในประเทศในกิจการอื่นนอกจากการกลั่นน้ำมัน โดยบุคคล ใดก็ตามที่นำไปใช้จะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี และสำหรับน้ำมันดิบที่ส่งออกไปต่างประเทศ โดย ผู้ส่งออกก็ต้องเสียภาษีด้วย แต่มีการยกเว้นภาษีให้สำหรับน้ำมันดิบที่นำไปใช้ในโรงงานสกัดน้ำมัน และก๊าซธรรมชาติเพื่อให้ได้มาซึ่งน้ำมันดิบนั้น ๆ

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในกรณีนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อนำเข้ากองทุน 2 กองทุน คือ กองทุน พิเศษสำหรับวัตถุพิษ (Hazardous Substance Superfund) ในอัตรา 9.7 เซ็นต์ต่อบาร์เรล (1 บาร์เรล = 157.9868 ลิตร) และกองทุนทรัสต์กรณีน้ำมันรั่วไหล (Oil Spill Liability Trust Fund) ในอัตรา 5 เซ็นต์ต่อ 1 บาร์เรล

##### ภาษีสำหรับเคมีภัณฑ์บางชนิด

เป็นการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากผู้ผลิตและผู้นำเข้า เคมีภัณฑ์บางชนิดซึ่งโดยปกติ ย่อมก่อให้เกิดผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม เช่น อะเซทิลีน (acetylene) เบนซีน (benzene) บิวเทน (butane) บิวทิลีน (butylene) บิวทาไดอีน (butadiene) เอทิลีน (ethylene) มีเทน (methane) ภาษีที่ จัดเก็บในอัตราตามปริมาณต่อตันที่แตกต่างกันตามชนิดของสารเคมี เช่น สารเคมีที่กล่าวมาทั้งหมดนี้ จะเก็บภาษีในอัตรา 4.87 ดอลลาร์สหรัฐอเมริกาต่อตัน

กฎหมายกำหนดให้ยกเว้นภาษีสำหรับการนำสารเคมีไปใช้ในกิจการบางประเภท เช่น ใช้ในการทำปุ๋ย ใช้เป็นเชื้อเพลิงและใช้ในการผลิตอาหารสัตว์ เป็นต้น

##### ภาษีสำหรับวัสดุที่นำเข้าบางชนิด

เป็นการจัดเก็บภาษีสำหรับวัสดุบางชนิดที่เมื่อนำไปใช้จะก่อให้เกิดผลกระทบต่อ สิ่งแวดล้อม โดยปกติวัสดุที่ต้องเสียภาษีเหล่านี้จะนำไปใช้ในการผลิตเป็นเคมีภัณฑ์ดังที่กล่าวมาแล้ว กฎหมายจึงกำหนดอัตราภาษีไว้เช่นเดียวกับเคมีภัณฑ์ที่จะนำวัสดุนั้นไปใช้ในการผลิต ซึ่งความรับผิดชอบ ในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อมีการนำเข้าโดยผู้นำเข้าไม่ว่าจะนำไปใช้ในการผลิตเคมีภัณฑ์โดยตรง



ภาษีสำหรับสารเคมีที่ทำลายโอโซน

เป็นการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับการผลิตหรือนำเข้าสารเคมีที่กำหนดไว้ในกฎหมาย ซึ่งโดยปกติจะเป็นสารจำพวกคลอโรฟลูออโรคาร์บอน (chlorofluorocarbon หรือ CFC) ที่ทำลายโอโซนในอากาศ วิธีการคำนวณภาษีกฎหมายจะกำหนดไว้เป็นพิเศษตามปริมาณต่อน้ำหนักหนึ่งปอนด์ของสารเคมีแต่ละชนิด โดยได้กำหนดฐานภาษีสำหรับสารเคมีเหล่านี้ไว้เป็นอัตราแน่นอน เป็นรายปีและเพิ่มขึ้นในอัตราร้อยละ 45 สำหรับในปีต่อไป จำนวนเงินภาษีจะเท่ากับฐานภาษีคูณด้วยอัตราส่วนการทำลายโอโซน (ozone-depleting factor) ของสารเคมีแต่ละชนิด

#### 4.1.3 เปรียบเทียบกฎหมายภาษีสรรพสามิตของประเทศสหรัฐอเมริกากับประเทศไทย<sup>4</sup>

ภาษีสรรพสามิตของไทยและสหรัฐอเมริกาเมื่อเปรียบเทียบแล้วจะมีความแตกต่างกันหลายประการ ในที่นี้จะเปรียบเทียบกันเฉพาะส่วนที่เห็นว่าสำคัญต่อการศึกษาและเป็นประโยชน์ในการนำมาวิเคราะห์ ซึ่งมี 5 ประการ ดังนี้ ลักษณะทั่วไปของกฎหมาย (4.1.3.1) สินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษี (4.1.3.2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี (4.1.3.3) ฐานภาษีและอัตรากำหนด (4.1.3.4) และความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษี (4.1.3.5)

##### 4.1.3.1. ลักษณะทั่วไปของกฎหมาย

กฎหมายภาษีสรรพสามิตของสหรัฐอเมริกาคำหนดให้จัดเก็บภาษีสรรพสามิตหลายระดับซึ่งแบ่งออกเป็น 4 ประเภท คือภาษีสรรพสามิตสำหรับการผลิตสินค้า ภาษีสรรพสามิตสำหรับการขายปลีกสินค้า ภาษีสรรพสามิตสำหรับการให้บริการ และภาษีสรรพสามิตสำหรับสิ่งแวดล้อม โดยภาษีสรรพสามิตทุกประเภทจะบัญญัติรวมไว้ในกฎหมายฉบับเดียวกัน คือประมวลบทบัญญัติว่าด้วยภาษีอากร (Internal Revenue Code) และเป็นภาษีที่จัดเก็บโดยรัฐบาลกลาง สำหรับภาษีสรรพสามิตของไทยนั้นเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการผลิตสินค้าและการให้บริการ โดยบัญญัติไว้ในกฎหมายรวม 5 ฉบับ คือ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติ

<sup>4</sup>ประกาศ คงเอียด. กฎหมายภาษีสรรพสามิตเปรียบเทียบ, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต. นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2541, หน้า 462-465.

ดังนั้น ลักษณะกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาและไทยมีความแตกต่างกัน คือ ภาษีสรรพสามิตของประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นภาษีที่จัดเก็บหลายประเภทโดยรัฐบาลกลางที่กำหนดไว้ในกฎหมายฉบับเดียวกันแยกตามประเภทของภาษี แต่กฎหมายภาษีสรรพสามิตของไทยได้กำหนดให้จัดเก็บเฉพาะสำหรับการผลิตสินค้าและการบริการที่กำหนดไว้ในกฎหมายหลายฉบับ โดยไม่มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับการขายปลีก ส่วนภาษีสรรพสามิตสำหรับสิ่งแวดล้อมของประเทศสหรัฐอเมริกานั้น ถ้าพิจารณาในเนื้อหาของกฎหมายแล้วก็จะถือได้ว่าเป็นภาษีสำหรับการผลิตสินค้าเช่นเดียวกัน เพราะเป็นการจัดเก็บจากการผลิตและนำเข้าซึ่งเคมีภัณฑ์หรือวัตถุอันตรายที่กำหนดให้ต้องเสียภาษี สำหรับประเทศไทยเริ่มมีการจัดเก็บภาษีสำหรับสิ่งแวดล้อมโดยตรงเมื่อเดือนกุมภาพันธ์ 2545 คือ จัดเก็บสารทำลายชั้นบรรยากาศโอโซนประเภทอนุพันธ์ชนิดฮาโลเจนเต็ดของไฮโดรคาร์บอน แต่ก่อนหน้านั้นก็มีการนำเหตุผลเรื่องสิ่งแวดล้อมมาใช้ในการพิจารณาจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้าบางประเภท เช่น สินค้าแบตเตอรี่

#### 4.1.3.2. สินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษี

กฎหมายภาษีสรรพสามิตของสหรัฐอเมริกาคำหนดให้จัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการแยกตามประเภทของภาษี คือ

1) ภาษีสรรพสามิตสำหรับการผลิตสินค้าจะกำหนดให้จัดเก็บภาษีจากรถยนต์และสิ่งของที่เกี่ยวข้องกับรถยนต์ (ยางรถยนต์ น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน) ถ่านหิน วัคซีนบางชนิด อุปกรณ์ที่ใช้ในการพักผ่อนและสันทนาการ (อุปกรณ์กีฬาตกปลา ธนูและลูกศร และอาวุธปืน) ตลอดจนสุราและยาสูบ ซึ่งรวมถึงการนำเข้าสินค้าเหล่านี้ด้วย

2) ภาษีสรรพสามิตสำหรับการให้บริการ กำหนดให้จัดเก็บภาษีจากการให้บริการสื่อสาร โทรคมนาคม การให้บริการขนส่งทางอากาศ การประกันภัยโดยผู้รับประกันภัยต่างประเทศ และกิจการการพนันและอื่น ๆ

สำหรับภาษีสรรพสามิตของไทยนั้น เป็นการจัดเก็บภาษีจากการผลิตและนำเข้าซึ่งสินค้า 15 ประเภท คือ (1) น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน (2) เครื่องดื่ม (3) เครื่องไฟฟ้า (เครื่องปรับอากาศที่มีขนาดทำความเย็นไม่เกิน 72,000 บีทียูต่อชั่วโมง, โคมไฟฟ้าหรือโคมระย้า) (4) แก้วและเครื่องแก้ว (แก้วเลดคริสตัลและแก้วคริสตัลอื่น ๆ) (5) รถยนต์ (รถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคน) (6) เรือ (เรือยอชต์และยานพาหนะทางน้ำที่ใช้เพื่อความสำราญ) (7) ผลิตภัณฑ์เครื่องหอมและเครื่องสำอาง (น้ำหอมหัวน้ำหอมและน้ำมันหอม) (8) พรหมและสิ่งทอปูพื้นอื่น ๆ (9) หินอ่อน

เมื่อเปรียบเทียบสินค้าที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกา โดยเฉพาะภาษีที่เกี่ยวกับการผลิตและนำเข้าสินค้านั้น จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีจากสินค้าที่เหมือนกัน คือ น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน รถยนต์ สุรา และยาสูบ สำหรับสินค้าอื่น ๆ นั้น จะมีความแตกต่างกัน คือ ประเทศสหรัฐอเมริกาไม่มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับเครื่องดื่ม เครื่องไฟฟ้า (เครื่องปรับอากาศ) แก้วและเครื่องแก้ว เรือ ผลิตภัณฑ์เครื่องหอม และเครื่องสำอางรมและสิ่งทอปูพื้นอื่น ๆ หินอ่อนและหินแกรนิต รถจักรยานยนต์ แบตเตอรี่และไฟ ในส่วนของประเทศไทยจะไม่มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับยางรถยนต์ ถ่านหิน วัคซีน และอุปกรณ์ที่ใช้ในการพักผ่อนหย่อนใจ ส่วนภาษีสรรพสามิตสำหรับบริการนั้นจะแตกต่างกันโดยสิ้นเชิงเพราะประเทศสหรัฐอเมริกาไม่มีการจัดเก็บภาษีสำหรับบริการประเภทสนามแข่งม้า และประเทศไทยไม่มีการจัดเก็บภาษีสำหรับบริการสื่อสารโทรคมนาคม บริการขนส่งทางอากาศ การประกันภัย และ กิจการการพนัน

ภาษีสรรพสามิตสำหรับสิ่งแวดล้อมของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งเป็นการจัดเก็บจากการผลิตและนำเข้าสินค้าเช่นเดียวกัน โดยเก็บจากสินค้า 4 ประเภท คือ ผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียม (น้ำมันดิบ ที่ทำการขุดเจาะในประเทศ) เคมีภัณฑ์บางชนิด วัสดุที่นำเข้าบางชนิด ซึ่งส่วนใหญ่จะเกี่ยวกับการผลิตเคมีภัณฑ์และสารเคมีที่ทำลายโอโซน เมื่อเปรียบเทียบกับกรณีของประเทศไทยจะเห็นได้ว่าประเทศไทยเริ่มมีการจัดเก็บภาษีจากสินค้าเฉพาะสารทำลายชั้นบรรยากาศโอโซน

ภาษีสุราของประเทศสหรัฐอเมริกานั้นจะเก็บภาษีสำหรับการออกใบอนุญาตให้ทำการผลิตขายส่ง และขายปลีกสุราด้วย โดยให้ถือว่าเป็นภาษีประเภทหนึ่ง คือ ภาษีสำหรับการประกอบธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับสุรา (Occupational Tax) แต่ในส่วนของประเทศไทยนั้นมิได้มุ่งหมายให้จัดเก็บเป็นภาษีแต่จะเก็บในรูปของค่าธรรมเนียม ซึ่งโดยนิตินัยตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มิได้ถือเป็นการจัดเก็บภาษีโดยตรง

ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีสรรพสามิตสำหรับยาสูบของประเทศสหรัฐอเมริกา นอกจากจะเก็บภาษีจากยาสูบโดยทั่วไป คือ บุหรี่ซิการ์เรต บุหรี่ซิการ์ ฯลฯ แล้ว ยังเก็บภาษีจากยานัตถุ์โดยให้ถือว่าเป็นผลิตภัณฑ์ยาสูบชนิดหนึ่ง นอกจากนี้ยังเก็บภาษีสำหรับกระดาษที่ใช้มวนบุหรี่ซิการ์เรต และใบยาสูบด้วย ในส่วนของประเทศไทยนั้น ยานัตถุ์จะไม่ถือว่าเป็นยาสูบและไม่มีการจัดเก็บภาษีสำหรับกระดาษที่ใช้มวนบุหรี่ซิการ์เรตและใบยาสูบ ใบยาสูบแม้จะไม่มีการจัดเก็บภาษีแต่ก็มีการควบคุมโดยการออกใบอนุญาตที่เกี่ยวกับยาสูบตั้งแต่การนำเมล็ดพันธุ์ยาสูบเข้ามาในราชอาณาจักร การเพาะปลูก การบ่ม การหั่น ตลอดจนการจำหน่ายด้วย

สินค้าและบริการที่กฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกากำหนดให้จัดเก็บภาษีสรรพสามิต เช่น อุปรณณ์กีฬาตกปลา และกิจการการพนัน ซึ่งประเทศไทยมิได้กำหนดให้จัดเก็บภาษี หรือสินค้าและบริการที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิตในประเทศไทย เช่น พรหมและสิ่งทอปูพื้นและบริการสนามแข่งม้า ซึ่งมีได้จัดเก็บภาษีสรรพสามิตในประเทศสหรัฐอเมริกานั้น ความแตกต่างกันดังกล่าวนี้เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์และเหตุผลในการจัดเก็บภาษีของแต่ละประเทศ โดยที่ระบบภาษีทางอ้อมของแทบทุกประเทศจะแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ประเภทหนึ่ง คือ ภาษีการขายทั่วไป (General sale tax) ซึ่งปกติจะเก็บจากสินค้าและบริการทุกประเภท เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีการค้า หรือภาษีการขายหรือการบริโภคอื่น ๆ ที่มีชื่อเรียกแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศ อีกประเภทหนึ่งคือ ภาษีการขายเฉพาะ ซึ่งเรียกเก็บจากสินค้าหรือบริการประเภทใดประเภทหนึ่งเป็นการเฉพาะต่างหากจากภาษีการขายทั่วไป เช่น ภาษีสรรพสามิต เป็นต้น ดังนั้น โดยปกติสินค้าและบริการที่มีได้จัดเก็บภาษีสรรพสามิตก็ต้องเสียภาษีการขายทั่วไปของประเทศนั้น ส่วนสินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตโดยปกติก็ต้องเสียภาษีการขายทั่วไปด้วย เช่น สินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตของไทยก็ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ดังนั้น สินค้าและบริการที่มีได้กำหนดให้เสียภาษีสรรพสามิตมิใช่ว่าจะไม่ต้องเสียภาษีอื่นใดอีก เนื่องจากหลักเกณฑ์ในการพิจารณาจัดเก็บภาษีสรรพสามิตย่อมแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศ ดังนั้น จึงย่อมมีความแตกต่างกันไปสำหรับประเภทของสินค้าและบริการที่จะต้องเสียภาษี

บริการบางประเภทที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีในประเทศไทย เช่น กิจการการพนัน เพราะถือเป็นกิจการที่ผิดกฎหมาย

#### 4.1.3.3. ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ภาษีสรรพสามิตของประเทศสหรัฐอเมริกาสำหรับการผลิตสินค้า โดยหลัก ผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือ ผู้ผลิตและผู้นำเข้าสินค้าซึ่งเป็นเช่นเดียวกับภาษีสรรพสามิตของไทย และภาษีสรรพสามิตของไทยนั้นยังได้กำหนดให้บุคคลอื่นเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีด้วย เช่น กรณีตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 นอกจากจะกำหนดให้ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุราหรือผู้นำเข้าสุราเข้ามาในราชอาณาจักรมีหน้าที่ต้องเสียภาษีแล้ว ยังกำหนดให้ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำการเปลี่ยนแปลงภาชนะบรรจุสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร<sup>5</sup> ผู้รับโอนสุราที่ได้รับการลดหย่อนหรือดเว้นไม่เรียกเก็บภาษีจากผู้ได้รับเอกสิทธิ์ และได้รับเอกสิทธิ์ที่ไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดในการได้รับ

<sup>5</sup>พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493. มาตรา 8 วรรคสอง.

ย

สำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีในกรณีของบริการนั้นภาษีสรรพสามิตของไทยกำหนดให้ ผู้ประกอบการสถานบริการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งจะเหมือนกับภาษีสรรพสามิตสำหรับการ ให้บริการของประเทศสหรัฐอเมริกาที่กำหนดให้ผู้ประกอบธุรกิจให้บริการสื่อสาร โทรคมนาคม บริการขนส่งทางอากาศ การประกันกิจการการพนันและอื่น ๆ เป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษี

#### 4.1.3.4. ฐานภาษีและอัตราภาษี

ภาษีสรรพสามิตของสหรัฐอเมริกาโดยส่วนใหญ่จะเก็บภาษีในอัตรา ตามปริมาณหรืออัตราที่กำหนดแน่นอน แต่ในส่วนของประเทศไทยจะกำหนดไว้ทั้งอัตราตามปริมาณ และตามมูลค่า โดยให้คำนวณภาษีเปรียบเทียบกันว่าจำนวนภาษีที่คำนวณได้อันใดจะสูงกว่าระหว่าง การใช้อัตราตามปริมาณกับอัตราตามมูลค่า ถ้าจำนวนใดสูงกว่าก็ให้เสียภาษีในจำนวนนั้น

#### 4.1.3.5. ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษี

ภาษีสรรพสามิตของไทยสำหรับสินค้าที่ผลิตในประเทศได้กำหนด ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีไว้โดยชัดแจ้งตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 คือโดยทั่วไปความรับผิดจะเกิดขึ้นเมื่อนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน (มาตรา 10 (1) (ก) และ (ข)) ส่วนภาษีสรรพสามิตของประเทศสหรัฐอเมริกานั้นกำหนดให้ความรับผิด ในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อมีการขายสินค้าและได้กำหนดไว้เป็นพิเศษสำหรับการให้เช่าสินค้า และการที่ผู้ผลิตนำสินค้าไปใช้ ก็ให้ถือว่าเป็นการขายด้วย

สรุป ภาษีสรรพสามิตของประเทศสหรัฐอเมริกาทุกประเภทบัญญัติในกฎหมายฉบับเดียว คือ ประมวลบทบัญญัติว่าด้วยภาษีอากร (Internal Revenue Code) ใช้จัดเก็บภาษีสรรพสามิต 4 ประเภท คือ การผลิตสินค้า ภาษีสำหรับสิ่งแวดล้อม การขายปลีกและการให้บริการ ผู้มีหน้าที่เสีย ภาษี คือ ผู้ผลิต ผู้นำเข้าและผู้ให้บริการ โดยฐานภาษีส่วนใหญ่เก็บในอัตราตามปริมาณหรืออัตราที่

<sup>6</sup>พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493. มาตรา 47 (3) (ก) วรรคสอง.

<sup>7</sup>พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527. มาตรา 42.

<sup>8</sup>พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527. มาตรา 144 เบญจ.

## 4.2 ภาษีสรรพสามิตของประเทศแคนาดา

ประเทศแคนาดานับว่าเป็นประเทศที่มีการพัฒนาก้าวหน้าอย่างมาก และมีระบบภาษีที่ค่อนข้างสมบูรณ์ ในการศึกษาภาษีสรรพสามิตของประเทศแคนาดา จะศึกษารายละเอียดเกี่ยวกับโครงสร้างการจัดเก็บภาษีประเภทสินค้าที่จัดเก็บและการเปรียบเทียบกับภาษีสรรพสามิตของประเทศไทย

### 4.2.1 โครงสร้างการจัดเก็บภาษี

ภาษีสรรพสามิตของประเทศแคนาดา ได้กำหนดไว้ในกฎหมาย 2 ฉบับ คือ

1) กฎหมายสรรพสามิต (Excise Act) เป็นการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าเฉพาะอย่าง คือ สุรา เบียร์ ไวน์ และยาสูบ ซึ่งได้มีการกำหนดอัตราภาษีไว้พร้อมกับการควบคุมการผลิตและการออกใบอนุญาตต่างๆ ภาษีตามกฎหมายนี้เรียกว่า อากรสรรพสามิต (Excise Duty)<sup>9</sup>

2) กฎหมายภาษีสรรพสามิต Excise Tax Act เป็นการจัดเก็บภาษีจากการบริการและสินค้าอื่น โดยแยกเป็นภาษีสำหรับการบริโภคหรือการขาย ซึ่งจัดเก็บจากสินค้าเกือบทุกประเภทและภาษีที่จัดเก็บเฉพาะสำหรับสินค้า คือ ภาษีสรรพสามิตสำหรับเครื่องสำอาง เครื่องประดับ อัญมณี วิทยุ และอื่นๆ ภาษีสรรพสามิตสำหรับไฟและภาษีที่จัดเก็บเฉพาะจากการบริการ คือ การประกันภัยนอกจากประกันภัยทางทะเล การเดินทางอากาศ การสื่อสาร โดยมี 2 หน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบเกี่ยวกับภาษี คือ กระทรวงการคลัง (Ministry of Finance) ทำหน้าที่กำหนดนโยบายและการออกกฎหมายเกี่ยวกับการเงินการคลัง และกระทรวงจัดเก็บรายได้ (Ministry of National Revenue) ทำหน้าที่เกี่ยวกับการดำเนินการจัดเก็บรายได้ของรัฐ<sup>10</sup>

<sup>9</sup>นภารัตน์ กัลยาณสุด และคณะ. รายงานการดูงานสรรพสามิต ณ ประเทศแคนาดา (ระหว่างวันที่ 28 สิงหาคม- 18 กันยายน 2535), หน้า 11.

<sup>10</sup>ประกาศ คงเอียด. การบริหารงานภาษีสรรพสามิตเปรียบเทียบ, เอกสารการสอนชุดวิชาการบริหารงานภาษีสรรพสามิต. หน้า 202.

## 4.2.2 ประเภทสินค้าที่ต้องเสียภาษี<sup>11</sup>

เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติแห่งกฎหมายทั้ง 2 ฉบับ อาจแบ่งลักษณะของสินค้าที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิตออกเป็น 2 ประเภท คือ (4.2.2.1) ภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้า (Excise taxes on commodities) และ(4.2.2.2) ภาษีสรรพสามิตสำหรับบริการ (Excise taxes on services)

### 4.2.2.1 ภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้า

ภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าของแคนาดาแบ่งออกได้เป็น 6 ประเภท คือ

4.2.2.1.1 ภาษีสรรพสามิตสำหรับการบริโภคหรือการขายสินค้า  
(Excise tax on consumption or sales)

4.2.2.1.2 ภาษีสรรพสามิตสำหรับสุรา (Excise duties on liquor)

4.2.2.1.3 ภาษีสรรพสามิตสำหรับยาสูบ (Excise duties on tobacco)

4.2.2.1.4 ภาษีสรรพสามิตสำหรับเครื่องสำอาง เครื่องประดับอัญมณี วิทยุ และอื่น ๆ (Excise taxes on cosmetics, jewellery, radio, etc.)

4.2.2.1.5 ภาษีสรรพสามิตสำหรับไวน์ (Excise taxes on wines)

ภาษีสรรพสามิตสำหรับนิตยสาร (Excise tax on spirit – run periodicals)

#### 4.2.2.1.1 ภาษีสรรพสามิตสำหรับการบริโภคหรือการขายสินค้า

(Excise tax on consumption or sales)

ภาษีสรรพสามิตกรณีนี้เป็นการเก็บภาษีจากสินค้าซึ่งมีลักษณะที่คล้ายกับภาษีการขายทั่วไป เนื่องจากเป็นการจัดเก็บภาษีที่ครอบคลุมสินค้าเกือบทุกประเภท โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือ

1) ผู้ผลิต ในกรณีสินค้าที่ผลิตในประเทศ ความรับผิดชอบในการเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้า หรือโอนกรรมสิทธิ์ไปยังผู้ซื้อ หรือเมื่อผู้ผลิตนั้น ๆ นำสินค้าไปใช้เอง

<sup>11</sup>ประกาศ คงเอียด. กฎหมายภาษีสรรพสามิตเปรียบเทียบ, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต. หน้า443-450.

2) ผู้นำเข้า สำหรับสินค้านำเข้า หมายถึงถึงเจ้าของหรือบุคคลอื่นซึ่งต้องรับผิดชอบในการเสียภาษีศุลกากร

3) ผู้ขายส่ง ผู้ขายส่งที่ได้รับใบอนุญาตสำหรับสินค้าที่ผลิตในประเทศและนำเข้าที่ได้ขายโดยผู้ขายส่งที่ได้รับใบอนุญาต ความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้าที่ขายให้แก่ผู้ซื้อ

สำหรับสินค้าที่ผู้ขายส่งซึ่งได้รับใบอนุญาตนำไปใช้เองหรือนำไปให้ผู้อื่นเช่า ความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อมีการนำสินค้าไปใช้ หรือนำไปให้เช่าในครั้งแรก

**ฐานภาษีและอัตราภาษี** ภาษีสรรพสามิตสำหรับการบริโภคหรือการขายสินค้านั้น กฎหมายกำหนดให้คำนวณภาษีตามมูลค่าหรือปริมาณของสินค้า แต่โดยส่วนใหญ่จะเป็นการคำนวณภาษีโดยใช้ฐานภาษีและอัตราภาษีตามมูลค่า กล่าวคือ ใช้ราคาขายของสินค้าเป็นฐานในการคำนวณภาษี โดยกฎหมายได้กำหนดนิยาม “ราคาขาย (sale price)” ไว้เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีดังนี้

ราคาขายของสินค้าอื่น ๆ นอกจากไว้นั้นประกอบด้วยมูลค่าดังต่อไปนี้

1) ราคาสินค้า โดยไม่รวมกับภาษีอื่น ๆ ที่เรียกเก็บตาม Excise Tax Act

2) ค่าใช้จ่ายอื่นใดที่ผู้ซื้อต้องชำระให้แก่ผู้ขายนอกจากราคาสินค้าตาม 1) ไม่ว่าจะชำระในเวลาเดียวกับการชำระราคาสินค้าหรือไม่ และให้รวมถึงค่าโฆษณา ค่าบริการ ค่าประกัน และค่าธรรมเนียมอื่นใดที่ผู้ขายได้เรียกเก็บจากผู้ซื้อด้วย

3) ภาษีสรรพสามิตที่ต้องชำระตามที่กำหนดไว้ใน Excise Act

สำหรับสินค้านำเข้าราคาขายที่ใช้ในการคำนวณภาษี คือ ราคาที่ใช้ในการคำนวณภาษีศุลกากรบวกด้วยภาษีศุลกากรที่ต้องชำระสำหรับสินค้านั้น

ราคาขายที่ใช้ในการคำนวณภาษีสำหรับไว้นั้นประกอบด้วย

1) ราคาขายของไว้นั้นรวมทั้งภาษีสรรพสามิตที่ต้องชำระสำหรับไว้นั้นตาม Excise Tax Act

2) ค่าใช้จ่ายอื่นใดที่ผู้ซื้อต้องชำระให้แก่ผู้ขายนอกเหนือจากราคาขายตาม 1) ไม่ว่าจะชำระกันในเวลาเดียวกับการชำระราคาขายหรือไม่ และให้รวมถึงค่าโฆษณา ค่าบริการ ค่าประกัน และค่าธรรมเนียมอื่นใดที่ผู้ขายได้เรียกเก็บจากผู้ซื้อ

3) ภาษีสรรพสามิตที่ต้องชำระตามที่กำหนดไว้ใน Excise Act (ถ้ามี) ซึ่งจะเกิดขึ้นในกรณีที่มีการนำสุราที่ต้องเสียภาษีตาม Excise Act มาใช้ในการผลิตไว้นั้นด้วย

ราคาขายที่ใช้ในการคำนวณภาษีสำหรับไว้นั้นนำเข้า คือ ราคาที่ใช้ในการคำนวณภาษีศุลกากรบวกด้วยภาษีศุลกากรที่ต้องชำระสำหรับสินค้านั้น และภาษีสรรพสามิตที่ต้องชำระสำหรับไว้นั้นตาม Excise Tax Act ด้วย



ราคาขายของสินค้าทั้งที่ผลิตในประเทศและนำเข้านั้นให้รวมทั้งมูลค่าของหีบห่อ กล่อง ขวดหรือภาชนะบรรจุอื่น ๆ ด้วย แต่ในส่วนที่เกี่ยวกับราคาสินค้าที่ผลิตในประเทศจะไม่รวม ค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ที่ผู้ผลิตสินค้าต้องจ่ายให้แก่เจ้าหน้าที่ของรัฐไว้ในราคาสินค้าที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีด้วย เช่น ค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบสินค้าหรือค่าธรรมเนียมในการปิดแสดมป์หรือ เครื่องหมายแสดงการเสียภาษีสำหรับสินค้า เป็นต้น

อัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับการบริโภคหรือการขายสินค้านั้นโดยทั่วไปจะจัดเก็บใน อัตราร้อยละ 13.5 แต่ให้ยกเว้นสำหรับสินค้าบางชนิด เช่น สุราและยาสูบ ซึ่งต้องเสียภาษีตาม Excise Act และไวน์ จะเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 19 หรือวัสดุอุปกรณ์ที่ใช้ในการก่อสร้างจะเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 9

#### 4.2.2.1.2 ภาษีสรรพสามิตสำหรับสุรา

ภาษีสรรพสามิตสำหรับสุรา กฎหมายกำหนดให้จัดเก็บภาษี โดยกฎหมาย 2 ฉบับ คือ Excise Act และ Excise Tax Act มีลักษณะของภาษีที่กำหนดไว้ในกฎหมายแต่ละฉบับดังนี้

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสุรตาม Excise Act กฎหมายได้กำหนดให้จัดเก็บภาษี สำหรับสุรา 2 ประเภท คือ สุรากลั่นและเบียร์ (beer) โดยทั่วไปจะกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการควบคุมการจัดเก็บภาษีสำหรับสุรากลั่นและเบียร์ที่ผลิตในประเทศไว้เกี่ยวกับการตั้งโรงงานผลิต สุรากลั่น เบียร์ คลังสินค้าที่เก็บสุราและเบียร์ที่ยังมิได้เสียภาษี และโรงงานผลิตสิ่งของหรือ สินค้าอย่างอื่น โดยใช้สุราเป็นวัตถุดิบ ใบอนุญาต และหนังสืออนุญาตต่าง ๆ เอกสารบัญชี และ หลักฐานที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและบุคคลที่กฎหมายกำหนดไว้มีหน้าที่ต้องทำและยื่นต่อพนักงาน เจ้าหน้าที่ การยื่นแบบรายการภาษีและการคำนวณภาษี และอำนาจและหน้าที่ของเจ้าพนักงาน

ภาษีสรรพสามิตตาม Excise Act นั้น กำหนดให้จัดเก็บสำหรับสุรากลั่นที่ผลิตในประเทศ สุรากลั่นที่นำเข้า เพื่อใช้ในโรงงานผลิตสิ่งของหรือสินค้าอย่างอื่นที่ใช้สุรานั้นเป็นวัตถุดิบ และเบียร์ที่ ผลิตในประเทศ ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือ ผู้ผลิตหรือผู้นำเข้า อัตราที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีสำหรับสุรา กลั่นกฎหมายกำหนดให้ใช้อัตราปริมาณต่อลิตร ซึ่งขึ้นอยู่กับชนิดของสุรากลั่นที่กำหนดไว้ ส่วน เบียร์จะเก็บภาษีในอัตราตามปริมาณเช่นเดียวกันแต่กำหนดเป็นเฮกโตลิตรขึ้นอยู่กับสัดส่วนของ เอทิลแอลกอฮอล์ที่เป็นส่วนผสมอยู่ในเบียร์นั้น

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสุรตาม Excise Tax Act จะเป็นการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต โดยมีหลักเกณฑ์เช่นเดียวกับสินค้าอื่นที่มีลักษณะต้องเสียภาษีสำหรับการบริโภคหรือการขายสินค้า

#### 4.2.2.1.3 ภาษีสรรพสามิตสำหรับยาสูบ

กรณียาสูบได้มีการกำหนดการจัดเก็บภาษีสำหรับยาสูบไว้ทั้งใน Excise Act และ Excise Tax Act เช่นเดียวกับสุรา ซึ่งจะเก็บทั้งยาสูบที่ผลิตในประเทศและยาสูบนำเข้า สำหรับยาสูบที่ผลิตในประเทศนั้น กฎหมายได้กำหนดนิยามของยาสูบที่ต้องเสียภาษีไว้คือ ผลิตภัณท์ยาสูบ (Manufactured tobacco) ซึ่งหมายถึงผลิตภัณท์ยาสูบทุกชนิดที่ผลิตขึ้นจากใบยา รวมถึงบุหรี่ยิกาแรตและยานัตถ์ แต่ไม่รวมถึงซิการ์ เนื่องจากซิการ์ได้กำหนดนิยามไว้โดยเฉพาะ

Excise Act จะกำหนดเรื่องการเสียภาษีสำหรับยาสูบและหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการควบคุมผลิตภัณท์ยาสูบด้วย เช่น การระบุข้อความบนภาชนะบรรจุผลิตภัณท์ยาสูบเป็นต้น สำหรับการควบคุมในกรณีอื่น ๆ จะเป็นเช่นเดียวกับสุรา คือ เรื่องใบอนุญาตและหนังสืออนุญาตต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับผลิตภัณท์ยาสูบ เอกสารบัญชี และหลักฐานที่ผู้มีหน้าที่ต้องทำและยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ การยื่นแบบรายการภาษีและการคำนวณภาษี ตลอดจนเรื่องอำนาจและหน้าที่ของเจ้าพนักงานด้วย และกฎหมายได้กำหนดให้ใช้แสตมป์ยาสูบหรือเครื่องหมายแสดงการเสียภาษี เพื่อใช้ในการควบคุมการจัดเก็บภาษีด้วย

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับผลิตภัณท์ยาสูบและซิการ์ที่ผลิตในประเทศ คือ ผู้ผลิต ความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อผลิตภัณท์ยาสูบหรือซิการ์นั้นได้ผลิตเสร็จสิ้นแล้ว สำหรับยาสูบนำเข้านั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือ ผู้นำเข้า

กฎหมายได้กำหนดอัตราภาษียาสูบไว้ 5 ประเภท ดังนี้

ประเภทที่ 1 ผลิตภัณท์ยาสูบทุกชนิดนอกจากบุหรี่ยิกาแรต จะเก็บภาษีในอัตรา \$ 18.333 ต่อ 1 กิโลกรัม

ประเภทที่ 2 บุหรี่ยิกาแรต ที่มีน้ำหนักไม่เกิน 1,361 กรัม ต่อจำนวน 1,000 มวน จะเก็บภาษีในอัตรา \$27.475 ต่อ 1,000 มวน

ประเภทที่ 3 บุหรี่ยิกาแรต ที่มีน้ำหนักเกิน 1,364 กรัม ต่อจำนวน 1,000 มวน จะเก็บภาษีในอัตรา \$ 29.374 ต่อ 1,000 มวน

ประเภทที่ 4 บุหรี่ยิกาแรต จะเก็บภาษีในอัตรา \$ 14.786 ต่อ 1,000 มวน

ประเภทที่ 5 ใบยาสด จะเก็บภาษีในอัตรา \$ 1.572 ต่อกิโลกรัม

Excise Tax Act เป็นการจัดเก็บภาษีสำหรับการบริโภคหรือการขายสินค้า นอกจากนี้ยังได้กำหนดให้จัดเก็บภาษีสำหรับยาสูบที่ส่งออกไปต่างประเทศด้วย เช่น เก็บภาษีในอัตรา 4 เซ็นต์สำหรับบุหรี่ยิกาแรต ส่วนผลิตภัณท์ยาสูบอื่น ๆ จะเก็บภาษีในอัตรา \$26.667 ต่อ 1 กิโลกรัม

#### 4.2.2.1.4 ภาษีสรรพสามิตสำหรับเครื่องสำอาง เครื่องประดับ

##### อัญมณี วิทยุ และอื่น ๆ

ภาษีสรรพสามิตในกรณีนี้จะเป็นการจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้าเครื่องสำอาง เครื่องประดับอัญมณี วิทยุและสินค้าอื่น ๆ บางรายการที่กำหนดไว้ในภาคผนวกของ Excise Tax Act ซึ่งกฎหมายของแคนาดาได้กำหนดให้เสียภาษีไว้เป็นพิเศษต่างหากจากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับการบริโภคหรือการขายสินค้า โดยให้จัดเก็บภาษีจากผู้ผลิตสำหรับสินค้าที่ผลิตสำหรับที่ผลิตในประเทศและผู้นำเข้า เจ้าของหรือบุคคลอื่นที่ต้องมีหน้าที่เสียภาษีศุลกากรสำหรับสินค้านำเข้า

ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษี กำหนดให้เกิดขึ้นในเวลาที่ยุติการผลิตได้ส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ หากเป็นสินค้านำเข้าให้เกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีตามกฎหมายศุลกากร อย่างไรก็ตาม ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับสินค้าเหล่านี้จะยังไม่เกิดขึ้น ถ้าเป็นกรณีที่ผู้ผลิตสินค้าที่ได้รับใบอนุญาตได้จำหน่ายสินค้าให้แก่ผู้ขายส่งที่ได้รับใบอนุญาต หรือกรณีอื่น ๆ เช่นเดียวกับที่กำหนดไว้ในเรื่องภาษีสรรพสามิตสำหรับการบริโภคหรือการขายสินค้า

ฐานภาษีกำหนดให้ใช้ฐานตามมูลค่าโดยใช้ราคาขายเป็นฐานในการคำนวณภาษี ซึ่งมีหลักเกณฑ์การกำหนดมูลค่าราคาขายเช่นเดียวกับภาษีสรรพสามิตสำหรับการบริโภคหรือการขายสินค้า ส่วนอัตราภาษีนั้นจะกำหนดไว้แตกต่างกัน เป็นรายสินค้า เช่น ไฟแช็ค 10 เซ็นต์ต่อหน่วย เหยียดที่ใช้หยอดตู้เกมส์และเครื่องเล่นต่าง ๆ อัตราภาษี 10 %

#### 4.2.2.1.5 ภาษีสรรพสามิตสำหรับไวน์

ไวน์ได้กำหนดให้เสียภาษีไว้เป็นพิเศษใน Excise Tax Act ในอัตราดังต่อไปนี้

ไวน์มีส่วนประกอบของเอทิลแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ไม่เกินร้อยละ 1.2 ต่อปริมาณ 1 ลิตร จัดเก็บภาษีในอัตรา 0.0205 ดอลลาร์แคนาดา

ไวน์ที่มีส่วนประกอบของเอทิลแอลกอฮอล์บริสุทธิ์เกินร้อยละ 1.2 แต่ไม่เกินร้อยละ 7 ต่อปริมาณ 1 ลิตร จัดเก็บภาษีในอัตรา 0.2459 ดอลลาร์แคนาดา

ไวน์ที่มีส่วนประกอบของเอทิลแอลกอฮอล์บริสุทธิ์เกินร้อยละ 7 ต่อปริมาณ 1 ลิตร จัดเก็บภาษีในอัตรา 0.5122 ดอลลาร์แคนาดา

ภาษีสรรพสามิตสำหรับไวน์นั้นจะเก็บภาษีทั้งไวน์ที่ผลิตในประเทศและนำเข้า ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับไวน์ที่ผลิตในประเทศ คือ ผู้ผลิตโดยความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อได้มีการส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ สำหรับไวน์ที่นำเข้านั้นผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือ ผู้นำเข้าตลอดจน

#### 4.2.2.1.6 ภาษีสรรพสามิตสำหรับนิตยสาร

Excise Tax Act ของแคนาดาได้กำหนดให้จัดเก็บภาษีสำหรับนิตยสารซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือ ผู้รับผิดชอบในการพิมพ์นิตยสาร โดยกฎหมายได้กำหนดนิยามไว้ให้หมายถึงบุคคลดังต่อไปนี้ด้วยคือ

1. ถ้าผู้รับผิดชอบในการพิมพ์มีภูมิลำเนาในแคนาดา ผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษี คือ ผู้พิมพ์
2. ถ้าผู้รับผิดชอบในการพิมพ์มิได้มีภูมิลำเนาในแคนาดา แต่มีส่วนเกี่ยวข้องกับผู้พิมพ์ (เช่น ผู้ที่เป็นลูกจ้างหรือต้องปฏิบัติตามคำสั่งของผู้พิมพ์) เป็นผู้ที่มิภูมิลำเนาอยู่ในแคนาดา ผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษี คือ ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับผู้พิมพ์
3. ถ้าผู้รับผิดชอบในการพิมพ์และผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับผู้พิมพ์ มิได้มีภูมิลำเนาอยู่ในแคนาดา แต่ผู้จำหน่ายมีภูมิลำเนาอยู่ในแคนาดา ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคือ ผู้แทนจำหน่าย
4. ถ้าผู้รับผิดชอบในการพิมพ์ ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับผู้พิมพ์และผู้แทนจำหน่ายมิได้มีภูมิลำเนาอยู่ในแคนาดา ผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือ ผู้ที่ทำการพิมพ์
5. ถ้าผู้รับผิดชอบในการพิมพ์ ผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับผู้พิมพ์และผู้แทนจำหน่ายมิได้มีภูมิลำเนาอยู่ในแคนาดาและนิตยสารนั้นมิได้พิมพ์ในแคนาดา ผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือ ผู้ขายส่งนิตยสารนั้น

ฐานภาษีและอัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับนิตยสาร กฎหมายของแคนาดากำหนดให้จัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 80 ของมูลค่าของค่าโฆษณาที่อยู่ในนิตยสารนั้น แต่ภาษีหรือค่าธรรมเนียมอื่นที่เรียกเก็บจากค่าโฆษณาจะไม่นำมารวมเป็นฐานในการคำนวณภาษีด้วย การกำหนดอัตราภาษีที่ไว้ถึงร้อยละ 80 ของมูลค่าของค่าโฆษณาที่อยู่ในนิตยสารนั้นเป็นจำนวนที่ค่อนข้างสูงมาก คาดว่าการที่กฎหมายกำหนดอัตราไว้สูงเช่นนี้ น่าจะมีเหตุผลว่าเพื่อมิให้มีการโฆษณาไว้ในนิตยสารนั้นมากเกินไป ทั้งนี้ เพื่อให้นิตยสารนั้นมีเนื้อหาสาระมากกว่าที่จะให้มีการโฆษณา

เมื่อพิจารณาถึงภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าของแคนาดาดังกล่าวนี้อาจถือได้ว่าภาษีสรรพสามิตสำหรับการบริโภคหรือการขายสินค้าเป็นภาษีสรรพสามิตทั่วไป โดยจัดเก็บภาษีจากการผลิตและนำเข้าสินค้าเกือบทุกประเภท ส่วนภาษีสรรพสามิตสำหรับสุรา ยาสูบ เครื่องสำอาง

จัดเก็บภาษีสำหรับสินค้าเฉพาะต่างหากจากภาษีสรรพสามิตทั่วไป

#### 4.2.2.2 ภาษีสรรพสามิตสำหรับบริการ

ภาษีสรรพสามิตสำหรับบริการของแคนาดาในปี ค.ศ. 1997 กฎหมายกำหนดให้จัดเก็บภาษีจากการให้บริการ 3 ประเภท คือ 1) การประกันภัยนอกจากการประกันภัยทางทะเล (Excise Tax On Insurance Premiums Other Than Marine) 2) การขนส่งทางอากาศ (Excise Tax On Air Transportation) และ 3) การให้บริการโปรแกรมที่ใช้ในการสื่อสาร และการให้บริการด้านการสื่อสาร (Excise Tax On Telecommunication Programming Services And Telecommunication Services)

1) การประกันภัยนอกจากการประกันภัยทางทะเล (Excise Tax On Insurance Premiums Other Than Marine)

ภาษีสรรพสามิตสำหรับบริการกรณีนี้ เป็นการจัดเก็บภาษีจากค่าประกันภัยที่ผู้รับประกันได้รับจากการประกันภัยอื่นที่ไม่ใช่การประกันภัยทางทะเล ซึ่งกฎหมายกำหนดให้จัดเก็บภาษีเฉพาะการประกันภัยของผู้เอาประกันภัยที่มีภูมิลำเนาอยู่ในแคนาดา ที่ได้ทำสัญญาหรือต่ออายุสัญญาโดยตนเองหรือโดยตัวแทน ในการประกันภัยอุบัติเหตุที่จะเกิดขึ้นในแคนาดา กับบุคคลที่เป็นผู้รับประกันภัย 2 กรณี ดังนี้

กรณีที่ 1 ผู้รับประกันภัยที่มีได้ก่อตั้งขึ้นตามกฎหมายของแคนาดา

กรณีที่ 2 กลุ่มบุคคลที่กฎหมายกำหนดนิยามไว้โดยเฉพาะที่เรียกว่า “Exchange” ซึ่งหมายถึง กลุ่มบุคคลที่ก่อตั้งขึ้นโดยวัตถุประสงค์เพื่อการแลกเปลี่ยนในการทำสัญญาต่างตอบแทนเกี่ยวกับการจ่ายเงินรายปีหรือการประกันภัยระหว่างกัน ซึ่งเป็นการกระทำผ่านตัวแทนบุคคลเดียวกัน ซึ่งกล่าวโดยสรุปก็คือกลุ่มบุคคลที่ดำเนินธุรกิจประกันภัยที่มีถิ่นที่อยู่นิติบุคคล กฎหมายกำหนดให้จัดเก็บภาษีสรรพสามิต หากมิได้มีสำนักงานหลักที่ใช้ในการดำเนินธุรกิจอยู่ในประเทศแคนาดา หรือมิได้มีสำนักงานของตัวแทนอยู่ในประเทศแคนาดา

การเสียภาษีกรณีนี้กำหนดให้เสียภาษีต่อเมื่อในขณะที่ทำสัญญาหรือต่ออายุสัญญาประกันภัยนั้น บุคคลดังกล่าวยังมีได้รับอนุญาตให้ดำเนินกิจการประกันภัยตามกฎหมายของประเทศแคนาดา แต่ถึงแม้เป็นการประกันภัยโดยบุคคลที่ได้รับอนุญาตให้ดำเนินกิจการประกันภัยตามกฎหมายของประเทศแคนาดาในขณะที่ทำสัญญาหรือต่ออายุสัญญาก็ตามแต่ถ้าเป็นการกระทำผ่านนายหน้าหรือตัวแทนประกันภัยที่มีภูมิลำเนาในประเทศแคนาดาก็ต้องเสียภาษีเช่นเดียวกัน

ฐานภาษีสรรพสามิตสำหรับกิจการประกันภัย คือ ค่าประกันภัยที่ผู้รับประกันภัยได้รับ แต่ต้องเป็นค่าประกันภัยสุทธิ ซึ่งกฎหมายกำหนดให้ได้มาจากค่าประกันภัยที่ได้รับจริงหรือพึงได้รับ หักด้วยค่าตอบแทนที่ผู้รับประกันภัยต้องจ่ายให้แก่ผู้เอาประกันภัยตามข้อสัญญาและค่าประกันภัยที่ต้องคืนให้ผู้เอาประกันภัยเมื่อมีการเลิกสัญญา ซึ่งจะจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 10 จากค่าประกันภัยสุทธิ โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือ ผู้ที่ได้รับค่าประกันภัย

## 2) การขนส่งทางอากาศ (Excise Tax On Air Transportation)

ภาษีสรรพสามิตสำหรับการให้บริการขนส่งทางอากาศของประเทศแคนาดานั้น เป็นการจัดเก็บภาษีสำหรับการขนส่งบุคคลทางอากาศที่เริ่มต้นและสิ้นสุดลงในพื้นที่ที่กฎหมายได้กำหนดให้ต้องเสียภาษีสำหรับการขนส่งทางอากาศ (taxation area) ซึ่งจะมีพื้นที่ของประเทศแคนาดาทั้งหมด เกาะเซนต์ปีแอร์ แอนด์ มิกลอน (The Islands of St. Pierre and Miquelon) รวมทั้งประเทศสหรัฐอเมริกายกเว้นพื้นที่ของรัฐฮาวาย ดังนั้น ถ้าเป็นการขนส่งทางอากาศของสายการบินที่มีจุดที่เริ่มต้นและสิ้นสุดลงในพื้นที่เหล่านี้ ไม่ว่าจะระหว่างทั้งสองจุดจะมีการออกไปนอกพื้นที่หรือไม่ ก็ต้องเสียภาษีสรรพสามิตสำหรับการขนส่งทางอากาศตามที่กฎหมายกำหนดไว้

กฎหมายกำหนดความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีสรรพสามิต ไว้ 2 กรณี คือ

กรณีที่ 1 จำนวนเงินค่าบริการที่ได้รับหรือพึงได้รับ มีการจ่ายกันในประเทศแคนาดา จะต้องเสียภาษีต่อเมื่อการเริ่มต้นและสิ้นสุดของการขนส่งทางอากาศนั้นได้เกิดขึ้นในเขตพื้นที่ที่กำหนด

กรณีที่ 2 จำนวนเงินค่าบริการที่ได้รับหรือพึงได้รับ มิได้มีการจ่ายกันในประเทศแคนาดา จะต้องเสียภาษีต่อเมื่อการเริ่มต้นและสิ้นสุดของการขนส่งทางอากาศนั้น ได้เกิดขึ้นในเขตพื้นที่ที่ต้องเสียภาษีสำหรับการขนส่งทางอากาศ และรวมถึงการขึ้นเครื่องบินของผู้โดยสารที่สนามบินในประเทศแคนาดาสำหรับเที่ยวบินที่กำหนดปลายทาง ณ สนามบินในพื้นที่ที่ต้องเสียภาษีสำหรับการขนส่งทางอากาศ ซึ่งมีได้อยู่ในประเทศแคนาดาและผู้โดยสารได้ลง ณ สนามบินนั้น

สำหรับเงินภาษีที่จะต้องเสียสำหรับบริการนี้ กฎหมายกำหนดให้เปรียบเทียบระหว่างจำนวนที่คำนวณได้ในอัตราร้อยละ 7 ของค่าบริการที่ได้รับหรือพึงได้รับกับจำนวนที่กำหนดไว้คือ 6 ดอลลาร์ จำนวนใดน้อยกว่าให้เสียภาษีจำนวนนั้น

## 3) การให้บริการโปรแกรมที่ใช้ในการสื่อสาร และการให้บริการด้านการสื่อสาร (Excise Tax On Telecommunication Programming Services And Telecommunication Services)

กรณีนี้จะต้องเป็นการให้บริการที่มุ่งหมายถึงการติดตั้งอุปกรณ์และโปรแกรมที่ใช้ในการสื่อสารเป็นหลัก เช่น การติดตั้งระบบคอมพิวเตอร์เพื่อใช้ในการสื่อสารของภาครัฐกิจต่าง ๆ ส่วนการ

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับบริการทั้ง 2 ประเภท คือ ผู้ที่จัดหาอุปกรณ์และติดตั้งโปรแกรม การสื่อสารสำหรับบริการประเภทแรก หรือผู้ที่ให้บริการด้านการสื่อสารสำหรับบริการประเภทที่สอง โดยผู้ประกอบการดังกล่าวต้องได้รับใบอนุญาตด้วย ฐานภาษีสำหรับบริการทั้ง 2 ประเภท คือ ค่าบริการที่ได้รับหรือพึงได้รับจากผู้ใช้บริการซึ่งจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตในอัตราร้อยละ 11

#### 4.2.3 เปรียบเทียบภาษีสรรพสามิตของแคนาดากับไทย<sup>12</sup>

เพื่อการพิจารณาที่ชัดเจนยิ่งขึ้นในส่วนจะได้ศึกษาว่าการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของประเทศแคนาดากับประเทศไทยมีลักษณะที่เหมือนหรือแตกต่างกันอย่างไรบ้าง

##### 4.2.3.1. ลักษณะกฎหมาย

เมื่อเปรียบเทียบลักษณะของกฎหมายแล้วจะมีความแตกต่างกับภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยโดยสรุปได้ 2 ประการ คือ

1. กฎหมายที่ใช้ในการบริหารและจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของไทยมีจำนวน 7 ฉบับ แต่ของประเทศแคนาดามีจำนวน 2 ฉบับ
2. ภาษีสรรพสามิตของแคนาดาจะมีการจัดเก็บภาษี 2 ลักษณะ คือ ภาษีสรรพสามิตทั่วไปซึ่งใช้กับทุกสินค้าและภาษีสรรพสามิตเฉพาะซึ่งใช้กับสินค้าบางประเภท แต่ภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยจะมีการจัดเก็บในลักษณะเดียว คือ เป็นภาษีเฉพาะสำหรับสินค้า

ส่วนการจัดเก็บภาษีสำหรับบริการนั้น ทั้งกฎหมายภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยและประเทศแคนาดาจะกำหนดไว้ในลักษณะเดียวกันแต่มีความแตกต่างสำหรับบริการที่จัดเก็บภาษีเท่านั้น

##### 4.2.3.2. สินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษี

สินค้าที่จะต้องเสียภาษีสรรพสามิตของประเทศแคนาดาที่เกี่ยวกับภาษีสรรพสามิตสำหรับการบริโภคหรือการขายสินค้า ซึ่งเป็นภาษีสรรพสามิตทั่วไปนั้นจะเก็บภาษี

<sup>12</sup>ประภาส คงเอียด. กฎหมายภาษีสรรพสามิตเปรียบเทียบ, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต. หน้า 462-465.

ที่ใช้ในการสื่อสาร และการให้บริการด้านการสื่อสาร เมื่อเปรียบเทียบกันแล้วจะเห็นได้ว่าสินค้าที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิตทั้งของประเทศไทยและประเทศแคนาดา คือ สุรา ยาสูบ และเครื่องสำอาง ส่วนภาษีสรรพสามิตสำหรับบริการทุกประเภทของประเทศแคนาดานั้นจะไม่มีการจัดเก็บในประเทศไทย

#### 4.2.3.3. ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

เนื่องจากภาษีสรรพสามิตของแคนาดาและไทยเป็นภาษีสำหรับการผลิตและนำเข้าสินค้า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจึงเป็นผู้ผลิตและผู้นำเข้าซึ่งสินค้าที่กำหนดไว้ อย่างไรก็ตาม กฎหมายของประเทศแคนาดาได้กำหนดไว้เป็นพิเศษว่าสินค้าที่ผลิตในประเทศและนำเข้าซึ่งผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าได้ขายให้แก่ผู้ขายส่งที่ได้รับใบอนุญาต จะยังไม่มีควมรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษี แต่เมื่อผู้ขายส่งที่ได้รับใบอนุญาตได้ขายหรือนำไปใช้เอง หรือนำสินค้านั้นไปให้ผู้อื่นเช่า หน้าที่เสียภาษีจะเกิดขึ้น ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีก็คือผู้ขายส่งที่ได้รับใบอนุญาต แต่กฎหมายภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยไม่ว่าผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าจะขายสินค้าให้แก่ผู้ใดก็ยังคงเป็นหน้าที่ของผู้ผลิตหรือผู้นำเข้า

ในส่วนที่เกี่ยวกับบริการนั้น กฎหมายภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยจะกำหนดให้ผู้ประกอบกิจการสถานบริการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีทำนองเดียวกับกรณีของประเทศแคนาดาที่กำหนดให้เป็นหน้าที่ของผู้ให้บริการประเภทต่าง ๆ ที่กำหนดไว้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเช่นเดียวกัน

#### 4.2.3.4. ฐานภาษีและอัตราภาษี

ภาษีสรรพสามิตของประเทศแคนาดาโดยทั่วไปกฎหมายกำหนดให้คำนวณภาษีตามมูลค่าหรือปริมาณของสินค้า แต่โดยส่วนใหญ่จะเป็นการคำนวณภาษีโดยใช้ฐานภาษีและอัตราภาษีตามมูลค่า กล่าวคือ สินค้าที่ผลิตในประเทศจะใช้ราคาขายของสินค้าเป็นฐานในการคำนวณภาษี ซึ่งราคาขายนั้นจะรวมค่าใช้จ่ายอื่นที่ผู้ซื้อต้องชำระให้แก่ผู้ขายนอกเหนือจากราคาสินค้าไม่ว่าจะชำระในเวลาเดียวกับการชำระราคาสินค้าหรือไม่ และให้รวมถึงค่าโฆษณา ค่าบริการ ค่าประกันและค่าธรรมเนียมอื่นใดที่ผู้ขายได้เรียกเก็บจากผู้ซื้อด้วย และกำหนดให้รวมภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระไว้ในฐานภาษีด้วย ส่วนราคาที่ใช้ในการคำนวณภาษีสำหรับสินค้านำเข้า คือ ราคาที่ใช้ในการคำนวณภาษีศุลกากร บวกด้วยภาษีศุลกากรที่ต้องชำระสำหรับสินค้านั้น นอกจากนี้ ราคาขาย



เมื่อเปรียบเทียบกับฐานภาษีสรรพสามิตของไทยแล้วจะเห็นได้ว่ามีความคล้ายคลึงกัน กล่าวคือ ในกรณีสินค้าที่ผลิตในประเทศภาษีสรรพสามิตของแคนาดาจะกำหนดนิยามของราคาขายไว้โดยชัดเจนว่ารวมถึงค่าใช้จ่ายในเรื่องใดบ้าง ส่วนภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยกำหนดให้ถือราคา ณ โรงอุตสาหกรรม หรือราคาขาย ณ สถานที่ผลิตเป็นฐานในการคำนวณภาษี แต่ไม่ได้กำหนดขอบเขตไว้ซึ่งทำให้ไม่มีความชัดเจน สำหรับฐานภาษีในกรณีสินค้านำเข้านั้นจะใช้หลักเกณฑ์เดียวกันทั้งของประเทศไทยและประเทศแคนาดา คือใช้ราคาที่เป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีศุลกากรบวกด้วยภาษีศุลกากรที่ต้องชำระ แต่มีข้อที่ต่างกันคือ ภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยจะให้รวมภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระไว้ในฐานภาษีสำหรับสินค้านำเข้าด้วย

สำหรับอัตราภาษีสรรพสามิตทั้งของประเทศไทยและประเทศแคนาดาจะกำหนดไว้ทำนองเดียวกัน โดยมีทั้งอัตราตามปริมาณและอัตราตามมูลค่าซึ่งขึ้นอยู่กับสินค้าแต่ละประเภทแต่เป็นที่น่าสังเกตว่าจำนวนเงินภาษีที่จะต้องชำระในกรณีที่กำหนดไว้ทั้งอัตราตามปริมาณและตามมูลค่านั้น ภาษีสรรพสามิตของไทยกำหนดให้ถือจำนวนเงินภาษีที่คำนวณได้สูงกว่าเป็นภาษีที่ต้องชำระ แต่ภาษีสรรพสามิตของประเทศแคนาดาไม่มีข้อกำหนดในลักษณะเช่นนี้ ส่วนกรณีของบริการนั้นทั้งของประเทศไทยและประเทศแคนาดากำหนดให้ถือรายรับของผู้ประกอบธุรกิจบริการเป็นฐานภาษี ซึ่งกฎหมายภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยกำหนดให้ถือรายรับจากการประกอบกิจการสถานบริการโดยมิให้หักรายจ่ายใด ๆ แต่ของประเทศแคนาดานั้นบริการบางประเภทกฎหมายกำหนดให้ถือรายรับสุทธิเป็นฐานในการคำนวณภาษี

#### 4.2.3.5. ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษี

ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตในประเทศของประเทศไทยจะเกิดขึ้นเมื่อนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน ซึ่งมีความแตกต่างของแคนาดาบางประการ ดังนี้

1. สินค้าที่ผลิตในประเทศความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้าที่ขายให้แก่ผู้ซื้อหรือเมื่อกรรมสิทธิ์ในสินค้าได้โอนไปยังผู้ซื้อ แล้วแต่เวลาใดจะเกิดขึ้นก่อน
2. สินค้าที่ผลิตในประเทศซึ่งได้นำไปใช้โดยผู้ผลิตความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อสินค้านั้นได้ถูกนำไปใช้

3. สินค้าที่ผลิตในประเทศและนำเข้าที่ได้ขายโดยผู้ขายส่งที่ได้รับใบอนุญาต ความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้าที่ขายให้แก่ผู้ซื้อ

4. สินค้าที่ผู้ขายส่งซึ่งได้รับใบอนุญาตได้นำไปใช้เองหรือนำไปให้ผู้อื่นเช่า ความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อมีการนำสินค้าไปใช้ หรือนำไปให้เช่าในครั้งแรก

นอกจากนี้ กฎหมายภาษีสรรพสามิตของประเทศแคนาดาได้กำหนดกรณีที่มีความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษียังไม่เกิดขึ้นด้วย ซึ่งกฎหมายของประเทศไทยมิได้กำหนดไว้ คือ

- 1) สินค้าที่ผู้ผลิตซึ่งได้รับใบอนุญาต จำหน่ายให้แก่ผู้ผลิตที่ได้รับใบอนุญาตอีกคนหนึ่ง เพื่อนำไปเป็นส่วนประกอบในการผลิตสินค้าอีกชนิดหนึ่ง
- 2) สินค้าที่นำเข้าโดยผู้ผลิตที่ได้รับใบอนุญาตเพื่อนำไปใช้ในการผลิตสินค้าอื่น
- 3) สินค้าที่นำเข้าโดยผู้ขายส่งที่ได้รับใบอนุญาต ซึ่งมีได้นำไปใช้เองหรือให้บุคคลอื่นเช่า
- 4) สินค้าซึ่งผู้ผลิตที่ได้รับใบอนุญาตจำหน่ายให้แก่ผู้ขายส่งที่ได้รับใบอนุญาต ซึ่งมีได้นำไปใช้เองหรือให้บุคคลอื่นเช่า
- 5) สินค้าซึ่งผู้ขายส่งที่ได้รับใบอนุญาตจำหน่ายให้แก่ผู้ผลิตที่ได้รับใบอนุญาต เพื่อนำไปใช้ในการผลิตสินค้าอื่น

กฎหมายภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยจะกำหนดให้ความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นทันที เมื่อนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บนไม่ว่าจะนำไปใช้ในการใด แม้แต่จะเป็นการขายสินค้าให้แก่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมรายอื่นเพื่อนำไปใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้าอื่นก็ยังมีหน้าที่ต้องเสียภาษี แต่จะได้รับการลดหย่อนหรือเครดิตภาษีที่ได้เสียไว้แล้วในภายหลังตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดไว้

สรุปได้ว่า กฎหมายสำหรับภาษีสรรพสามิตของประเทศแคนาดา มี 2 ฉบับ คือ กฎหมายสรรพสามิต (Excise Act) ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าประเภทสุรา เบียร์ ไวน์ และยาสูบ และกฎหมายภาษีสรรพสามิต (Excise Tax Act) เป็นการจัดเก็บภาษีจากการบริการและสินค้าอื่น โดยแยกเป็นภาษีสำหรับการบริโภคหรือการขาย ซึ่งจัดเก็บจากสินค้าเกือบทุกประเภท และแยกเป็นภาษีที่จัดเก็บเฉพาะสำหรับสินค้าเครื่องสำอาง เครื่องประดับ อัญมณี วิทยุ ไฟ และภาษีที่จัดเก็บเฉพาะจากการบริการ คือ การประกันภัยนอกจากประกันทางทะเล การเดินทางทางอากาศ การสื่อสาร ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคือ ผู้ผลิต ผู้นำเข้า ผู้ให้บริการ ผู้ขายส่งที่ได้รับใบอนุญาต ฐานภาษีกำหนดตามมูลค่า หรือปริมาณ โดยส่วนใหญ่ใช้อัตราภาษีตามมูลค่าภาษีสรรพสามิตที่คำนวณได้รวมเป็นฐานในการคำนวณภาษีด้วย

#### 4.3. ภาษีสรรพสามิตของสาธารณรัฐเกาหลี

สาธารณรัฐเกาหลีเป็นประเทศที่นับได้ว่ามีระบบของภาษีที่เหมาะสมกับสภาพการณ์ของประเทศ และเป็นประเทศที่กำลังพัฒนา เช่นเดียวกับประเทศไทย

#### 4.3.1 โครงสร้างการจัดเก็บภาษี

ภาษีสรรพสามิตของประเทศสาธารณรัฐเกาหลีเป็นภาษีที่จัดเก็บโดยรัฐบาลกลาง แบ่งลักษณะการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ออกได้เป็น 4 ประเภท คือ ภาษีสรรพสามิตพิเศษ ภาษีสรรพสามิตสุรา ภาษีสรรพสามิตสำหรับโทรศัพท์ และภาษีสรรพสามิตสำหรับการขนส่ง ซึ่งแต่ละประเภทจะมีกฎหมายกำหนดไว้โดยเฉพาะเป็นหมวดหมู่ หากแต่อยู่ในฉบับเดียวกัน

#### 4.3.2 ประเภทสินค้าที่ต้องเสียภาษี

4.3.2.1. ภาษีสรรพสามิตพิเศษ<sup>13</sup> (special excise tax) กำหนดให้มี ขึ้นเพื่อใช้บังคับในการจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการที่มีจำนวนมากที่สุดในบรรดาภาษีสรรพสามิตทั้งหมด ซึ่งมีสินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษีดังต่อไปนี้

ประเภทที่ 1 เครื่องเล่นที่ใช้ในการพนันและที่ใช้เพื่อความบันเทิง ประกอบด้วย

- 1) เครื่องเล่นเกมสล็อตหรือการพนัน เช่น สล็อตแมชชีน (slot machine)
- 2) อุปกรณ์การเล่นกอล์ฟ และปืนที่ใช้ในการล่าสัตว์
- 3) เรือยอชต์และยานพาหนะทางน้ำ
- 4) เครื่องเล่นสกี
- 5) เครื่องปรับอากาศและอุปกรณ์
- 6) เครื่องฉายภาพยนตร์ กล้องถ่ายภาพยนตร์และอุปกรณ์
- 7) เครื่องขยายภาพจากโทรทัศน์

จัดเก็บภาษีในอัตราตามมูลค่าร้อยละ 25

ประเภทที่ 2 ประกอบด้วย

- 1) ตู้เย็นและเครื่องทำความเย็น
- 2) เครื่องล้างจาน

<sup>13</sup>Korean Taxation 1995. Ministry of Finance and Economy Korea. pp. 192-199.

- 3) โทรทัศน์สีและอุปกรณ์
- 4) อุปกรณ์บันทึกภาพและเสียง
- 5) เครื่องเล่นจานเสียงไฟฟ้า
- 6) อุปกรณ์ที่ใช้พลังงานไฟฟ้าพลังงานความร้อนที่ได้จากไฟฟ้าหรือใช้ก๊าซหรือน้ำมันเชื้อเพลิง
- 7) เปียโนขนาดใหญ่
- 8) ภาชนะที่ทำด้วยคริสตัล
- 9) กาแฟและโกโก้

จัดเก็บภาษีในอัตราตามมูลค่าร้อยละ 15

ประเภทที่ 3 ประกอบด้วย

- 1) เครื่องดื่ม
- 2) เครื่องปรุงรสอาหาร
- 3) น้ำตาล
- 4) เครื่องสำอาง
- 5) เปียโนขนาดเล็ก ออแกนไฟฟ้าและเครื่องปรับเสียง

จัดเก็บภาษีในอัตราตามมูลค่าร้อยละ 10

ประเภทที่ 4 โดยแยกออกเป็น 2 กลุ่ม คือ

กลุ่มที่ 1 ประกอบด้วย

- 1) เครื่องประดับและอัญมณี
- 2) ผลิตภัณฑ์จากโลหะที่มีค่า

จัดเก็บภาษีในอัตราตามมูลค่าร้อยละ 25

กลุ่มที่ 2 ประกอบด้วย

- 1) กล้องถ่ายรูปและอุปกรณ์ราคาแพง
- 2) นาฬิการาคาแพง
- 3) ผลิตภัณฑ์จากหนังสัตว์และขนสัตว์ราคาแพง
- 4) พรมราคาแพง
- 5) เฟอร์นิเจอร์ราคาแพง

จัดเก็บภาษีในอัตราตามมูลค่าร้อยละ 15

ประเภทที่ 5 แบ่งออกเป็น 2 กลุ่ม คือ

กลุ่มที่ 1 ประกอบด้วยสินค้ารถยนต์ แต่ไม่รวมถึงรถยนต์ ที่มีเครื่องยนต์ขนาด 800 ซีซี หรือต่ำกว่าประกอบด้วย

- 1) รถยนต์ที่มีเครื่องยนต์เกินกว่า 2,000 ซีซี และรถยนต์ที่ใช้สำหรับแคมป์ อัตราภาษีตามมูลค่าร้อยละ 25
- 2) รถยนต์ที่มีเครื่องยนต์ 1,500 ถึง 2,000 ซีซี อัตราภาษีตามมูลค่าร้อยละ 15
- 3) รถยนต์ที่มีเครื่องยนต์น้อยกว่า 1,500 ซีซี และรถจักรยานยนต์ อัตราภาษีตามมูลค่าร้อยละ 10

กลุ่มที่ 2 ประกอบด้วย

- 1) น้ำมันเบนซิน อัตราภาษีลิตรละ 345 วอน
- 2) น้ำมันดีเซล อัตราภาษีลิตรละ 40 วอน
- 3) น้ำมันก๊าด อัตราภาษีลิตรละ 17 วอน
- 4) ก๊าซปิโตรเลียม รวมทั้งก๊าซปิโตรเลียมเหลว อัตราภาษีลิตรละ 18 วอน
- 5) ก๊าซธรรมชาติ รวมทั้งก๊าซธรรมชาติเหลว อัตราภาษี ลิตรละ 14 วอน

นอกจากสินค้าดังกล่าวแล้วยังจัดเก็บภาษีจากสถานบริการ ดังนี้

กลุ่มที่ 1 ประกอบด้วย

- 1) สนามแข่งม้า อัตราภาษีร้อยละ 50
- 2) สถานอาบอบนวด คนละ 10,000 วอน
- 3) สถานที่เล่นเครื่องเล่นสล็อตแมชชีนคนละ 2,000 วอน
- 4) สนามกอล์ฟ คนละ 3,000 วอน
- 5) บ่อนการพนัน คนละ 50,000 วอน
- 6) สนามสกี อัตราภาษีร้อยละ 15

กลุ่มที่ 2 ประกอบด้วยสถานเรียงรมย์ และแหล่งบันเทิงอื่น ๆ อัตราตามมูลค่าร้อยละ 15

ผู้มีหน้าที่เสีย มิได้จำกัดไว้เป็นการเฉพาะว่าผู้ผลิตหรือนำเข้าสินค้าหรือผู้ให้บริการ แต่กฎหมายได้กำหนดให้บุคคลดังต่อไปนี้ มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าและบริการ

ผู้ที่ขายสินค้าที่กำหนดไว้ในประเภทที่ 4 กลุ่มที่ 1 กล่าวคือ ผู้ที่ขายสินค้าจำพวก เครื่องประดับและผลิตภัณฑ์อัญมณี

ผู้ผลิตหรือผู้ที่นำสินค้าที่กำหนดไว้ในประเภทที่ 1 ถึงประเภทที่ 5 ออกจากสถานที่ผลิต

ผู้ซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีศุลกากร และได้นำสินค้าออกจากสถานที่เก็บสินค้าซึ่งยังมิได้เสีย ภาษีตามกฎหมายศุลกากร

ผู้ที่ดำเนินกิจการสถานบริการ สำหรับกิจการสนามแข่งม้า สถานอาบอบนวด สถานที่ที่มีเครื่องเล่นสล็อตแมชชีน สนามกอล์ฟ สถานที่เล่นการพนัน

ผู้ที่ดำเนินกิจการสถานที่พักผ่อนหย่อนใจ เช่น คาบาเร่ต์ ไนต์คลับ ร้านอาหาร

ฐานที่ใช้ในการคำนวณภาษี แบ่งเป็น 4 ราคาคือ

- 1) ราคาขายสินค้าถ้าเป็นการขายสินค้าที่กำหนดไว้ในประเภทที่ 4 กลุ่มที่ 1
- 2) ราคาขาย ณ เวลาที่นำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม ถ้าเป็นการสินค้าที่นอกเหนือจากข้อ 1) และได้นำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม
- 3) ราคาที่สำแดงในการเสียอากรศุลกากร (ราคา CIF + อากรศุลกากร) ถ้าเป็นสินค้านำเข้า
- 4) ราคาหรือค่าบริการที่ต้องชำระสำหรับการใช้บริการ ถ้าเป็นการให้บริการในสถานบริการ

ทั้งนี้ค่าภาษีสรรพสามิตที่คำนวณได้จะไม่รวมในฐานที่ใช้ในการคำนวณภาษี

#### 4.2.3.2. ภาษีสรรพสามิตสำหรับสุรา (Liquor Tax)<sup>14</sup>

ภาษีสุราของประเทศสาธารณรัฐเกาหลีเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากการผลิตและนำเข้า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับสุราที่ผลิตในประเทศคือผู้ผลิต หรือผู้ที่นำสุราออกจากโรงงานผลิตสุราที่นำเข้า คือ ผู้ที่นำสุราออกจากสถานที่เก็บซึ่งยังมีได้เสียภาษี

กำหนดให้จัดเก็บภาษีทั้งตามปริมาณและตามมูลค่า สุราที่ต้องเสียภาษีตามปริมาณ คือสุรากลั่น ซึ่งมีส่วนผสมของแอลกอฮอล์ตั้งแต่ร้อยละ 95 ขึ้นไป จัดเก็บในอัตรา 57,000 วอน ต่อหนึ่งแกลลอน สุราชนิดอื่นจะเก็บภาษีตามมูลค่าโดยกฎหมายจะกำหนดอัตราภาษีไว้แตกต่างกันตามชนิดของสุรา โดยขึ้นอยู่กับปริมาณแอลกอฮอล์ เช่น Takju ที่มีแรงแอลกอฮอล์ ตั้งแต่ร้อยละ 6 ขึ้นไป จัดเก็บภาษีตามมูลค่าร้อยละ 5 Yakju ที่มีแรงแอลกอฮอล์ ไม่เกินร้อยละ 13 จัดเก็บภาษีตามมูลค่าร้อยละ 30 หรือ Chlungju ที่มีแรงแอลกอฮอล์ ตั้งแต่ร้อยละ 14 ขึ้นไป จัดเก็บภาษีตามมูลค่าร้อยละ 70 เป็นต้น

#### 4.2.3.3. ภาษีสรรพสามิตสำหรับโทรศัพท์(Telephone Tax)<sup>15</sup>

<sup>14</sup>Korean Taxation 1995. Ministry of Finance and Economy Korea. pp.202-204.

<sup>15</sup>Ibid, p.205.

ภาษีสรรพสามิตสำหรับโทรศัพท์นั้นเป็นการจัดเก็บภาษีจากผู้ใช้โทรศัพท์โดยจัดเก็บในอัตราร้อยละ 10 ของค่าบริการ ซึ่งกฎหมายกำหนดให้ผู้ดำเนินธุรกิจให้บริการเกี่ยวกับโทรศัพท์ตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจโทรคมนาคมมีหน้าที่ต้องเรียกเก็บภาษีเมื่อได้รับค่าบริการโทรศัพท์จากผู้มีหน้าที่เสียภาษี

#### 4.2.3.4. ภาษีสรรพสามิตสำหรับการขนส่ง(Transportation Tax)<sup>16</sup>

ภาษีสรรพสามิตสำหรับการขนส่งนั้นโดยเนื้อหาที่แท้จริงแล้วเป็นการจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้าน้ำมันเบนซิน (ซึ่งรวมทั้งน้ำมันอื่น ๆ ที่ใช้แทนน้ำมันเบนซินได้ด้วย) และน้ำมันดีเซล เนื่องจากโดยปกติแล้วน้ำมันเหล่านี้จะใช้เป็นเชื้อเพลิงสำหรับยานพาหนะที่ใช้ในการขนส่ง ซึ่งกฎหมายได้กำหนดโครงสร้างภาษีไว้ดังต่อไปนี้

1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษี สำหรับภาษีน้ำมันเบนซินและน้ำมันดีเซลที่ผลิตในประเทศคือผู้ผลิตและจำหน่ายซึ่งสินค้าดังกล่าว ตลอดจนผู้ที่นำน้ำมันออกจากสถานที่เก็บซึ่งยังมิได้เสียภาษีในกรณีของน้ำมันนำเข้า

2. ฐานภาษีและอัตรากำหนดให้จัดเก็บภาษีสำหรับ น้ำมันเบนซินและน้ำมันดีเซล โดยใช้ฐานภาษีและอัตรากำหนดตามปริมาณเพียงอย่างเดียว คือ น้ำมันเบนซิน และน้ำมันอื่น ๆ ที่ใช้แทนน้ำมันเบนซินได้ จะเก็บภาษีในอัตรา 345 วอน ต่อลิตร ส่วนน้ำมันดีเซลจะเก็บภาษีในอัตรา 40 วอนต่อลิตร

ในภาพรวมสำหรับภาษีสรรพสามิตของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี ส่วนใหญ่จะมุ่งจัดเก็บภาษีสำหรับการผลิตและนำเข้าสินค้า ตลอดจนการให้บริการ จะมีแต่เพียงสินค้าจำพวกเครื่องประดับและผลิตภัณฑ์อัญมณีที่กำหนดไว้ในประเภทที่ 4 กลุ่มที่ 1 ของภาษีสรรพสามิตพิเศษเท่านั้นที่กำหนดให้จัดเก็บภาษีจากผู้ขายสินค้าด้วย

### 4.3.3 เปรียบเทียบกฎหมายภาษีสรรพสามิตของประเทศสาธารณรัฐเกาหลีกับประเทศไทย<sup>17</sup>

<sup>16</sup>Korean Taxation 1995. pp. 211-213.

<sup>17</sup>ประกาศ คงเอียด. กฎหมายภาษีสรรพสามิตเปรียบเทียบ, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต. หน้า 469-470.

ภาษีสรรพสามิตของประเทศสาธารณรัฐเกาหลีจะมีลักษณะเช่นเดียวกับภาษีสรรพสามิตของประเทศไทย กล่าวคือ โดยส่วนใหญ่มุ่งที่จะเก็บภาษีสำหรับการผลิตและการนำเข้าสินค้าตลอดจนบริการบางประเภท แต่มีกรณีที่แตกต่างกันออกไปสำหรับภาษีสรรพสามิตของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี บางประเภทกำหนดให้จัดเก็บภาษีจากการขายสินค้าด้วยจึงอาจเปรียบเทียบลักษณะทั่วไปของกฎหมาย สินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษี ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษีและอัตราภาษีได้ดังต่อไปนี้

#### 4.3.3.1. ลักษณะทั่วไปของกฎหมาย

ภาษีสรรพสามิตของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี กฎหมายได้กำหนดไว้ 4 ประเภท คือ ภาษีสรรพสามิตพิเศษ ภาษีสรรพสามิตสำหรับสุรา ภาษีสรรพสามิตสำหรับโทรศัพท์ และภาษีสรรพสามิตสำหรับกิจการขนส่ง

เมื่อเปรียบเทียบกับภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยแล้ว จะเห็นได้ว่าประเทศสาธารณรัฐเกาหลีจะมีการบัญญัติกฎหมายไว้แยกตามประเภทของสินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษี แต่กฎหมายภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยจะมีทั้งที่กำหนดให้จัดเก็บภาษีแยกตามรายสินค้าคือ สุรยาสูบ และไฟ ซึ่งจัดเก็บตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 พระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. 2486 แต่สำหรับสินค้าอื่น ๆ จะกำหนดให้รวมไว้ในกฎหมายฉบับเดียวกันคือ พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 โดยให้จัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

#### 4.3.3.2. สินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษี

ภาษีสรรพสามิตของประเทศสาธารณรัฐเกาหลีนั้น นอกจากสินค้าสุราซึ่งมีกฎหมายเฉพาะแล้ว สินค้าอื่นที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตได้มีการกำหนดแยกประเภทไว้หลายประเภทด้วยกัน

เมื่อเปรียบเทียบกับภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยแล้วจะเห็นว่า สินค้าที่จัดเก็บภาษีทั้งประเทศสาธารณรัฐเกาหลีและประเทศไทย คือ เรือยอชต์และยานพาหนะ ทางน้ำ เครื่องปรับอากาศ แก้วคริสตัล เครื่องดื่ม พรหม น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน สุรา น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน

ในส่วนของการบริการนั้น ประเทศสาธารณรัฐเกาหลีจัดเก็บภาษีสำหรับบริการโทรศัพท์ ซึ่งไม่มีการจัดเก็บภาษีสำหรับบริการดังกล่าวนี้ในประเทศไทย



#### 4.3.3.3. ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

เนื่องจากภาษีสรรพสามิตทั้งของประเทศสาธารณรัฐเกาหลีและประเทศไทยเป็นภาษีจากการผลิตและนำเข้าสินค้าหรือการประกอบธุรกิจบริการ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจึงต้องเป็นผู้ผลิตและผู้นำเข้าหรือผู้ประกอบการธุรกิจบริการ แต่มีบางประการที่กำหนดไว้ในกฎหมายของประเทศสาธารณรัฐเกาหลีที่แตกต่างกับของประเทศไทย คือ

1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี นอกจากผู้ผลิตและผู้นำเข้าแล้ว ยังได้กำหนดให้ผู้ขายสินค้าบางชนิดคือ เครื่องประดับและผลิตภัณฑ์อัญมณี มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต เนื่องจากมีการจัดเก็บภาษีสำหรับการขายสินค้าเหล่านี้ด้วย

2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับบริการโทรศัพท์ของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี กฎหมายกำหนดให้ผู้ให้บริการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยให้ผู้ให้บริการมีหน้าที่จัดเก็บภาษีจากผู้ใช้เพื่อส่งให้แก่เจ้าหน้าที่ของรัฐ ซึ่งจะแตกต่างกับกรณีของประเทศไทย เพราะผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย คือ ผู้ประกอบธุรกิจบริการหรือผู้ให้บริการ แต่ผลของภาษีจะเหมือนกันเพราะผู้เสียภาษียังต้องผลักภาระภาษีไปยังผู้บริโภคตามหลักทั่วไปของภาษีทางอ้อม (Indirect tax)

#### 4.3.3.4. ฐานภาษีและอัตราภาษี

อัตราภาษีสรรพสามิตของประเทศสาธารณรัฐเกาหลีจะกำหนดไว้ทั้งอัตราตามปริมาณและตามมูลค่า ในกรณีที่ต้องเสียภาษีในอัตราตามมูลค่านั้นกฎหมายกำหนดให้ใช้ราคาขายเป็นฐานในการคำนวณภาษี ส่วนภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยที่โดยทั่วไปจะกำหนดไว้ทั้งอัตราตามปริมาณและตามมูลค่า แต่จำนวนภาษีให้ถือจำนวนที่คำนวณได้สูงกว่าเป็นภาษีที่จะต้องชำระ

ดังนั้นจึงกล่าวโดยสรุปได้ว่า

ภาษีสรรพสามิตของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี มีกฎหมายเฉพาะสำหรับสินค้าและบริการบางชนิด ได้แก่ สุรา โทรศัพท์ และบริการขนส่ง สินค้าอื่น ๆ จัดเก็บโดยอาศัยกฎหมายสรรพสามิตพิเศษ (Special Excise Tax Law) จัดเก็บจากสินค้า 5 ประเภท คือ

1. เครื่องเล่นที่ใช้ในการพนันและเพื่อความบันเทิง ได้แก่ เครื่องเล่นเกมสัการพนัน อุปกรณ์การเล่นกอล์ฟ และปืนที่ใช้ในการล่าสัตว์ ยานพาหนะทางน้ำ เรือยอชต์ และอุปกรณ์ เครื่องเล่นสกี เครื่องปรับอากาศและอุปกรณ์ เครื่องฉายภาพยนตร์ กล้องถ่ายภาพยนตร์และอุปกรณ์ จอฉายภาพโทรทัศน์

2. ผู้เขียนและเครื่องทำความเย็น เครื่องล้างจานไฟฟ้าสำหรับครัวเรือน โทรทัศน์สี และอุปกรณ์ อุปกรณ์บันทึกภาพและเสียง เครื่องเล่นจานเสียงไฟฟ้า อุปกรณ์ที่ใช้พลังงานความร้อนที่ได้จากไฟฟ้า ก๊าซหรือน้ำมันเชื้อเพลิง เปียโนขนาดใหญ่ ภาชนะที่ทำด้วยคริสตัล กาแฟและโกโก้

3. เครื่องคั้ม เครื่องปรุงอาหาร อาหารเสริมและสิ่งบำรุงกำลัง น้ำตาล เครื่องสำอาง เปียโนรวมทั้งออแกนไฟฟ้าและเครื่องปรับเสียง

4. เครื่องประดับและอัญมณี ผลิตภัณฑ์จากโลหะที่มีค่า กล้องถ่ายรูปและอุปกรณ์ราคาแพง นาฬิการาคาแพง ผลิตภัณฑ์จากหนังสัตว์และขนสัตว์ราคาแพง พรมราคาแพง เฟอร์นิเจอร์ราคาแพง

5. รถยนต์ที่มีเครื่องยนต์ 2,000 ซีซี. และรถยนต์ที่ใช้สำหรับแคมป์ปิ้ง รถยนต์ที่มีเครื่องยนต์ 1,500 ซีซี. และรถจักรยานยนต์ น้ำมันเบนซิน น้ำมันดีเซล น้ำมันก๊าด ก๊าซปิโตรเลียม รวมทั้งก๊าซปิโตรเลียมเหลว ก๊าซธรรมชาติรวมทั้ง ก๊าซธรรมชาติเหลว และสถานบริการ 2 ประเภท คือ 1) สนามแข่งม้า สถานอาบอบนวด สถานที่เล่นเครื่องสล็อตแมชชีน สนามกอล์ฟ บ่อนการพนัน สนามสกี 2) สถานเรีงรมย์ และแหล่งบันเทิงอื่น ๆ

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต คือ ผู้ผลิต ผู้นำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม ผู้มีหน้าที่เสียอากรศุลกากร หรือผู้นำเข้าสินค้า ผู้ขายสินค้าจำพวกเครื่องประดับอัญมณีและผลิตภัณฑ์จากโลหะที่มีค่า ผู้ให้บริการโทรศัพท์ ผู้ดำเนินการกิจการสถานบริการและ สถานที่พักผ่อนหย่อนใจ ฐานภาษีจัดเก็บในอัตราที่แน่นอน ตามปริมาณหรือมูลค่า โดยการคำนวณภาษีตามมูลค่าใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมเป็นฐาน สำหรับสินค้าจำพวกเครื่องประดับและผลิตภัณฑ์อัญมณี ใช้ราคาขายสินค้าเป็นฐานภาษีสรรพสามิตที่คำนวณได้ ไม่รวมฐานที่ใช้คำนวณภาษี

ดังนั้น ในท้ายที่สุดนี้ จะมองภาพของระบบภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยและประเทศต่าง ๆ ได้ชัดเจนยิ่งขึ้น อย่างเช่น ภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยและประเทศสหรัฐอเมริกา มีความแตกต่างกันในลักษณะทั่วไปของกฎหมายสินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษี ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษีและอัตรากาษา และความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษี ซึ่งส่วนที่สำคัญคือ ภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยไม่มีการจัดเก็บภาษีสำหรับการขายปลีกสินค้า ภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยและประเทศแคนาดา โดยทั่วไปคล้ายคลึงกันเนื่องจากเป็นภาษีที่เก็บจากการผลิต การนำเข้าซึ่งสินค้า และการให้บริการแต่ภาษีสรรพสามิตของแคนาดาจะมีทั้งภาษีสรรพสามิตทั่วไปซึ่งจัดเก็บจากสินค้าเกือบทุกประเภทและภาษีสรรพสามิตเฉพาะที่จัดเก็บสำหรับสินค้าบางประเภท ส่วนภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยจะมีลักษณะเป็นภาษีสรรพสามิตเฉพาะเพียงอย่างเดียว ภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยและประเทศสาธารณรัฐเกาหลี เป็นภาษีที่มีลักษณะเดียวกัน คือ จัดเก็บจากการผลิต การนำเข้าสินค้า และการให้บริการ แต่มีความแตกต่างกันสำหรับประเภทของสินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษี

## บทที่ 5

### วิเคราะห์ภาษีสรรพสามิตของประเทศไทย

จากการศึกษาที่ผ่านมาทำให้ทราบถึงลักษณะของภาษีสรรพสามิตว่าเป็นภาษีสินค้าและบริการเฉพาะอย่างเก็บจากฐานการบริโภค โดยเป็นการจัดเก็บจากสินค้าทั้งภายในประเทศและการนำเข้า นโยบายการจัดเก็บภาษีจะมีอัตราที่แตกต่างกันไปมีเหตุผลในการเลือกสินค้าว่าจะต้องเป็นสินค้าที่ต้องรับภาระภาษีสูงกว่าปกติด้วยเหตุผลพิเศษบางประการ โดยอาจเป็นประเภทสินค้าฟุ่มเฟือยหรือสินค้าที่บริโภคแล้วเป็นอันตรายต่อสุขภาพ ลักษณะการจัดเก็บทอดเดียวจากแหล่งผลิตหรือโรงอุตสาหกรรมซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีจากต้นทาง ผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระให้ผู้บริโภคได้ วัตถุประสงค์หลักของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเป็นการจัดเก็บเพื่อรายได้ สำหรับนำมาใช้พัฒนาประเทศและเพื่อการควบคุมการบริโภค โดยมีหลักเกณฑ์ในการคัดเลือกสินค้าเพื่อจัดเก็บภาษีสรรพสามิต 4 ประการ คือ(1) สินค้าที่บริโภคแล้วอาจก่อให้เกิดอันตรายต่อสุขภาพและขัดต่อศีลธรรมอันดี (2) สินค้าที่มีลักษณะฟุ่มเฟือย (3) สินค้าที่ได้รับผลประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐ และ (4) หลักเบ็ดเตล็ด เปิดกว้างไว้ให้เป็นเรื่องของนโยบายของแต่ละประเทศ ซึ่งอาจจะมีเหตุผลและความจำเป็นที่หลากหลายแตกต่างกัน เช่น การจัดเก็บเพื่อสิ่งแวดล้อม เพื่อรายได้ หรืออื่นๆ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับสภาพเศรษฐกิจ สังคมของประเทศนั้นๆ

ในกลุ่มประเทศกำลังพัฒนา จะให้ความสำคัญต่อภาษีสรรพสามิตมากกว่ากลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้ว เพราะฐานภาษีที่จะจัดเก็บจากรายได้มีจำกัด จำเป็นต้องหาแหล่งรายได้ภาษีจากฐานสินค้าและบริการมากกว่าภาษีสรรพสามิตจึงเป็นภาษีที่มีความสำคัญค่อนข้างมาก ในขณะที่ประเทศที่พัฒนาแล้ว จะให้ความสำคัญต่อภาษีสรรพสามิตอันเป็นภาษีทางอ้อมน้อยกว่าภาษีทางตรง โดยการจัดเก็บภาษีเทียบเป็นร้อยละแล้ว ภาษีทางตรงจะจัดเก็บได้มากกว่า

นอกจากแนวคิดและหลักเกณฑ์ที่มีความเหมาะสมดังกล่าวแล้ว การปฏิบัติที่จะก่อให้เกิดประสิทธิภาพ บรรลุเป้าหมาย จะต้องเป็นการปฏิบัติที่มีมาตรฐานซึ่งจะมีในลักษณะของบทบัญญัติกฎหมายวางขอบเขตกำหนดแนวทางไว้เพื่อให้มีความเข้าใจและปฏิบัติไปในทางเดียวกัน โดยได้มีการกำหนดในเรื่องของผู้เสียภาษี วิธีการเสียภาษี และการคำนวณภาษี ซึ่งเป็นกรณีที่ควรศึกษาว่าฐานภาษี กำหนดจากมูลค่าใด และควรกำหนดอัตรากาฬเป็นอย่างไร จึงจะเรียกว่าเหมาะสมและมีประสิทธิภาพ

จากหลักการและเหตุผลตลอดจนวิธีปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตดังกล่าว ในบทนี้จะได้วิเคราะห์ถึงการจัดภาษีสรรพสามิตในประเทศไทยในปัจจุบัน โดยจะพิจารณาจาก (5.1) การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตว่าปัจจุบันมีการจัดเก็บที่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ในการคัดเลือกสินค้าทั้ง 4 หลักเกณฑ์หรือไม่ (5.2) ประเภทสินค้าและบริการ 3 ประเภทคือ เครื่องปรับอากาศ รถยนต์ และสนามบินกอล์ฟว่ามีการจัดเก็บเป็นเช่นไร ถูกต้องและสอดคล้องทั้งหลักเกณฑ์และหลักการของภาษีสรรพสามิตหรือไม่ (5.3) ปัญหาเกี่ยวกับการคำนวณภาษี ทั้งนี้ เพื่อจะให้เห็นความชัดเจนในหลักเกณฑ์และแนวทางของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของประเทศไทย

## 5.1 หลักการของภาษีสรรพสามิตและภาษีสรรพสามิตในประเทศไทย

สำหรับกรณีนี้เป็นกรณีวิเคราะห์ในภาพรวมว่าภาษีที่จัดเก็บอยู่ในปัจจุบัน สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ทั้ง 4 ประการหรือไม่ ดังที่ทราบแล้วว่าหลักการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตได้อาศัยหลักเกณฑ์ในการคัดเลือกประเภทสินค้าเพื่อจัดเก็บภาษี ดังนี้ สินค้าที่ต้องควบคุมหรือจำกัดการอุปโภคบริโภคบางชนิด สินค้าฟุ่มเฟือย สินค้าที่ได้รับประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐและสุดท้ายเป็นการจัดเก็บเพราะเหตุผลพิเศษอื่นๆ (เบ็ดเตล็ด)

โดยจะแยกวิเคราะห์ตามลำดับจากหลักการดังกล่าวข้างต้น ดังนี้

### หลักการข้อที่ 1 การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเพื่อควบคุมหรือจำกัดการอุปโภคบริโภคสินค้าบางชนิด

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตที่จะคงอยู่ในระยะเวลานาน ควรจัดเก็บภาษีตามหลักการข้อนี้ เพราะเป็นภาระภาษีที่ได้รับการยอมรับกันโดยทั่วไป สินค้าที่จัดเก็บตามหลักการนี้ได้แก่ สุรา ยาสูบ และไฟ ซึ่งในประเทศสหรัฐอเมริกามีการจัดเก็บสินค้าสุราและยาสูบ ส่วนประเทศแคนาดาและประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าทั้ง 3 ชนิดนี้เหมือนกัน ส่วนประเทศสาธารณรัฐเกาหลีมีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสุรา

ในประเทศไทยมีการให้เหตุผลในการจัดเก็บภาษีสินค้าประเภทสุราและยาสูบดังนี้<sup>1</sup>

เพื่อสร้างรายได้ เพราะสินค้าประเภทนี้สามารถสร้างรายได้จำนวนมาก มีการต่อต้านจากประชาชนน้อย และส่วนหนึ่งเป็นสินค้าที่มีอุปสงค์ของความยืดหยุ่นทางด้านราคาต่ำ เป็น

<sup>1</sup>ฐาปณี ทินทรชัช. แนวคิด หลักการและเหตุผลการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต, เอกการสอนวิชาการบริหารงานสรรพสามิต. หน้า 50.

เพื่อจำกัดการบริโภค เพราะเป็นสินค้าที่มีผลเสียต่อสุขภาพ การบริโภคสินค้าดังกล่าวแล้วเกิดผลเสียที่เกิดขึ้นนั้น มิใช่เกิดเฉพาะผู้บริโภคเท่านั้น แต่เกิดกับบุคคลภายนอกด้วย อีกทั้งก่อให้เกิดต้นทุนส่วนเกินแก่สังคม เช่น การสูบบุหรี่ ซึ่งมีผลต่อการเป็นมะเร็งที่ปอดแก่ผู้ที่สูบบุหรี่ และผู้ที่ไม่สูบบุหรี่แต่ได้รับควันบุหรี่ เป็นต้น

เพื่อเป็นการลงโทษผู้ที่บริโภคสินค้า ซึ่งเป็นสินค้าที่ขัดต่อศีลธรรมอันดีและมีได้ให้ประโยชน์ต่อสังคม อีกทั้งการใช้จ่ายในสินค้าเหล่านี้ทำให้ลดเงินทุนในการซื้อสินค้าที่จำเป็นต่อ สุขภาพและร่างกาย

อย่างไรก็ตาม แม้การจำกัดภาษีสินค้าสุราและยาสูบในอัตราสูง เป็นผลให้มีแนวโน้มที่จะเพิ่มการลักลอบสินค้าไม่เสียภาษีหรือการหนีภาษีหรือการซื้อสินค้าที่เป็นอันตรายอื่น ๆ ทดแทน แต่การจำกัดภาษีสินค้าในอัตราดังกล่าวให้รายได้แก่รัฐสูงและเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไป หลายประเทศมีแนวคิดและเหตุผลเช่นเดียวกัน คือจำกัดเพื่อจำกัดการบริโภคสินค้าที่มีอันตรายต่อสุขภาพ ซึ่งก่อให้เกิดต้นทุนทางสังคมที่ต้องมีการดูแลรักษา จะเห็นได้ว่าทุกประเทศให้ความสำคัญต่อเรื่องสุขภาพอนามัยของผู้บริโภค หากแต่ไม่อาจห้ามมิให้บริโภคได้ จึงใช้มาตรการทางภาษีเพื่อก่อให้เกิดการยับยั้งชั่งใจของผู้บริโภคเองประการหนึ่ง กับเพื่อจะได้เป็นรายได้ในการที่รัฐจะต้องไปใช้เพื่อสร้างประโยชน์สาธารณะที่รองรับและเอื้อต่อการดูแลบุคคลเหล่านั้นด้วยอีกประการหนึ่ง

การจำกัดภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยจากประเภทสินค้าสุรา ยาสูบและไฟ ซึ่งเป็นสินค้าที่ต้องควบคุม มีความสอดคล้องกับหลักการเช่นเดียวกันในหลายประเทศด้วยเช่นกัน

## หลักการข้อที่ 2 การเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าฟุ่มเฟือย

หากพิจารณาจากภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บอยู่ในปัจจุบันจะพบว่าได้มีการดำเนินการจัดเก็บสินค้าประเภทฟุ่มเฟือยอยู่หลายชนิด เช่น เครื่องปรับอากาศ โคมไฟฟ้าหรือโคมระย้า รถยนต์ แก้วเลดคริสตัล น้ำหอมและเครื่องสำอาง เรือยอชต์ พรหมที่ทำด้วยขนสัตว์ และสนามกอล์ฟ กรณีมีปัญหาที่ควรวินิจฉัยว่า เมื่อวิวัฒนาการทางการเมือง สังคมและเศรษฐกิจเปลี่ยนไป สินค้าที่เคยจัดว่าเป็นสินค้าฟุ่มเฟือยกลายเป็นที่ยอมรับกันว่าเป็นสิ่งจำเป็นในชีวิตประจำวัน กรณีจำเป็นจะต้องยกเลิกการจัดเก็บหรือไม่ หรือควรยังคงให้เป็นสินค้าในระบบภาษีสรรพสามิตต่อไป ในเมื่อการจัดเก็บภาษีสินค้าฟุ่มเฟือยก็เนื่องจากควรต้องรับภาระภาษีสูงกว่าสินค้าที่จำเป็น อีกทั้งมีปัญหาในการกำหนดสินค้าว่าสิ่งใดฟุ่มเฟือยหรือไม่ กรณียังไม่เป็นที่ยุติในแง่ความหมาย ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับสภาพเศรษฐกิจ วัฒนธรรมสังคมของแต่ละประเทศจะเป็นมูลเหตุให้เกิดแนวคิดที่มีความแตกต่างในเรื่องของการกำหนดชนิดสินค้าฟุ่มเฟือย สินค้าที่อีกประเทศหนึ่งจัดว่าเป็นสินค้าฟุ่มเฟือย แต่อีกประเทศหนึ่ง

ประเทศไทยมีการกำหนดประเภทสินค้าฟุ่มเฟือย ดังนี้ รถยนต์ โคมไฟฟ้าหรือโคมระย้า เครื่องปรับอากาศ พรหมที่ทำด้วยขนสัตว์ แก้วเลดคริสตัล เรือยอชต์ น้ำหอมและเครื่องสำอาง โดยมีเหตุผลในการกำหนดให้จัดเก็บภาษีสำหรับสินค้าฟุ่มเฟือย ว่าเป็นการจัดเก็บภาษีที่มีลักษณะเข้าถึงบุคคลที่มีรายได้สูง เพื่อให้รับภาระที่หนักกว่าคนมีรายได้ต่ำตามการใช้ระบบภาษีเงินได้ โดยมีเป้าหมายการคัดเลือกสินค้าและบริการที่มีลักษณะฟุ่มเฟือยไม่มีความจำเป็นต่อชีวิตประจำวัน และการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสินค้าฟุ่มเฟือยทำให้เกิดความยุติธรรมมากกว่าการใช้ระบบภาษีเงินได้ ซึ่งมีผลกระทบต่อแรงจูงใจ (incentive) ในการทำงาน โดยเฉพาะในประเทศที่กำลังพัฒนาทั้งยังเป็นการกระตุ้นให้เกิดการออม ลดการขาดดุลการค้าและดุลบัญชีเดินสะพัด เนื่องจากสินค้าฟุ่มเฟือยและส่วนประกอบที่ใช้ในการผลิตสินค้าฟุ่มเฟือย ส่วนใหญ่นำเข้ามาจากต่างประเทศ<sup>2</sup>

คำว่า “ฟุ่มเฟือย” ในระบบภาษีสรรพสามิต ให้คำจำกัดความได้ยาก การพิจารณาว่าเป็นสินค้าฟุ่มเฟือยขึ้นอยู่กับการตัดสินใจของบุคคลโดยไม่มีบทวิเคราะห์ใด ๆ อัตราที่ใช้จัดเก็บส่วนใหญ่แตกต่างกัน โดยไม่มีการอธิบายเหตุผลของความแตกต่าง ซึ่งอาจใช้ฐานตามมูลค่าหรือตามเกณฑ์อื่น เช่น จัดเก็บภาษีตามความจุของกระบอกสูบ หรือตามน้ำหนัก<sup>3</sup>

การคัดเลือกสินค้าเพื่อจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ขณะที่สินค้าอื่นๆ ที่มีลักษณะเดียวกันแต่ไม่จัดเก็บภาษีก่อให้เกิดความแตกต่างด้านภาระภาษี หลักการที่ถูกต้องสินค้าประเภทฟุ่มเฟือยควรต้องรับภาระ สูงกว่าสินค้าจำเป็น แต่การจัดเก็บในปัจจุบันมิได้ทำให้ถูกต้องตามหลักการของภาษีสรรพสามิตชนิดสินค้าฟุ่มเฟือย เพราะสินค้าฟุ่มเฟือยมีหลายประเภทที่ยังไม่ได้มีการจัดเก็บภาษี

<sup>2</sup>ฐาปนีย์ ทินทรชัย. แนวคิด หลักการและเหตุผลการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต, เอกสารการสอนวิชาการบริหารงานสรรพสามิต. หน้า 50 – 51.

<sup>3</sup>John F. Due. *Excise Taxes*. p. 29.

จากปัญหาว่าประเภทสินค้าใดบ้างที่ถือเป็นสินค้าฟุ่มเฟือยยังไม่มีมาตรฐานที่แน่นอน มีเพียงแนวความคิดของนักเศรษฐศาสตร์ที่มองว่าสินค้าฟุ่มเฟือยเป็นสินค้าไม่จำเป็นและควรรับภาระภาษีมากกว่า อย่างไรก็ตามก็ดีสินค้าฟุ่มเฟือยในยุคสมัยหนึ่งอาจกลายเป็นสินค้าที่จำเป็นในอีกยุคสมัยก็เป็นได้ การตัดสินใจว่าเป็นสินค้าฟุ่มเฟือยส่วนใหญ่ขึ้นอยู่กับสภาพเศรษฐกิจ สังคมและวัฒนธรรมในแต่ละประเทศที่จะกำหนดว่าสิ่งใดเป็นสินค้าฟุ่มเฟือยสำหรับตน

### หลักการข้อที่ 3 การเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าน้ำมันที่ได้รับผลประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐบางประการ

ตามหลักการข้อนี้จะเป็นที่ยอมรับและมีการจัดเก็บกันแทบทุกประเทศ โดยที่การจัดเก็บภาษีตามหลักนี้ ต้องสามารถชี้ให้เห็นได้ว่าการผลิตหรือการบริโภคสินค้านั้น ได้รับประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐ เช่น ผู้ที่ใช้รถยนต์ถือว่าเป็นผู้ได้รับประโยชน์เป็นพิเศษจากการสร้างถนนหนทางของรัฐบาลจึงควรจะต้องรับภาระเสียภาษีเป็นพิเศษ ซึ่งการจัดเก็บภาษีจากการใช้น้ำมันที่ง่ายที่สุดคือจัดเก็บจากจำนวนน้ำมันที่ใช้ ดังนั้นการจัดเก็บภาษีน้ำมันจึงเป็นการจัดเก็บที่ใกล้เคียงกับหลักผลประโยชน์มากที่สุด บางประเทศมีการกำหนดให้ภาษีจากน้ำมันต้องนำไปใช้จ่ายในการสร้างทางหลวงโดยตรง

ตามหลักเกณฑ์ข้างต้น จะเห็นได้ว่าชนิดสินค้าที่จัดเก็บตามหลักเกณฑ์นี้จะมีลักษณะที่ไม่หลากหลาย กล่าวคือ ชนิดสินค้านั้นจะต้องมีความชัดเจนว่าได้รับสิทธิประโยชน์จากรัฐอย่างไร ทั้ง 3 ประเทศที่นำมาวิเคราะห์เปรียบเทียบมีการจัดเก็บภาษีจากรถยนต์และน้ำมันด้วยกันทั้งสิ้น โดยสามารถวิเคราะห์ได้ว่านอกจากเพื่อลดอุปสรรคทางธรรมชาติคือ ให้มีการใช้น้ำมันอย่างคุ้มประโยชน์เต็มที่ ยังเป็นกรณีที่ได้ชี้ชัดว่าการจัดเก็บภาษียนต์จากรถยนต์และน้ำมันซึ่งถือว่าเป็นประโยชน์ที่รัฐจัดให้เป็นมาตรการในการจัดเก็บภาษีได้สมประโยชน์ของการใช้อย่างแท้จริง หากใช้ระยะทางในการวิ่งมากต้องใช้น้ำมันมาก ก็ต้องเสียภาษีมากขึ้นตามระยะทางที่ใช้

ในประเทศไทยก็ได้มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าน้ำมันและรถยนต์ด้วยเหตุผลดังกล่าวมาแล้ว จึงมีการจัดเก็บสินค้าประเภทนี้ด้วยความมุ่งหมายที่จะจัดเก็บภาษีเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับการใช้ถนนและเงินภาษีที่เก็บได้นำไปเป็นค่าใช้จ่ายในการสร้างและซ่อมถนน เป็นภาษีเสริมที่สำคัญต่อภาษีเงินได้ในการเข้าถึงคนที่มีความสามารถที่จะจ่าย เมื่อได้รับผลประโยชน์จากการใช้ถนนอย่างทั่วถึง

#### หลักการข้อที่ 4 หลักเบ็ดเตล็ด

หลักการข้อนี้เป็นหลักการที่เปิดกว้างในแง่ของการกำหนดเหตุผล ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตขึ้นอยู่กับสภาพสังคม การเมืองและเศรษฐกิจในขณะนั้น การใช้หลักการนี้ตามปกติขึ้นอยู่กับ ความต้องการรายได้ของรัฐบาลหรือความจำเป็นเฉพาะหน้า อาจมีเหตุผลอื่นสนับสนุน เช่น การเก็บภาษีจากการผลิตสินค้าภายในประเทศ เพื่อชดเชยรายได้จากการศุลกากรที่ต้องขาดไป หรือกรณีต้องการอนุรักษ์สิ่งแวดล้อม ซึ่งเป็นหลักการใหม่ที่หลายฝ่ายให้ความสำคัญและเป็นที่ยอมรับในหลายประเทศว่า การใช้มาตรการภาษีเพื่อรักษาสภาพแวดล้อมนั้นมีความสมเหตุสมผล หากแต่การกำหนดประเภทสินค้าที่จะนำมาตราภาษีมาใช้บังคับ ก็ควรจะได้พิจารณากันอย่างรอบคอบด้วย เช่นกัน ว่านอกจากการจัดเก็บภาษีจากตัวสินค้าแล้ว ควรหรือไม่ที่จะกำหนดให้โรงงานที่ก่อมลภาวะ เช่น ปล่อยน้ำเสียหรือควันที่เป็นอันตรายต่อประชาชนโดยรวม ซึ่งถือเป็นแหล่งกำเนิดของการทำลายสิ่งแวดล้อม ให้ต้องรับภาระภาษีสรรพสามิตด้วย

จากหลักข้อนี้ในประเทศต่าง ๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งประเทศในกลุ่มที่พัฒนาแล้ว จะใช้เป็นหลักการสำหรับจัดเก็บภาษีสิ่งแวดล้อม เพื่ออนุรักษ์รักษาให้มีการใช้ทรัพยากรที่ทำลายสภาพแวดล้อมอย่างจำกัด โดยได้รับประโยชน์เต็มที่ สำหรับหลักการข้อนี้ในกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้ว ดังเช่นประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศแคนาดาจะจัดเก็บสินค้าเพื่ออนุรักษ์สิ่งแวดล้อมเป็นสำคัญ แต่ในส่วนของประเทศที่กำลังพัฒนาอาจอาศัยหลักการจัดเก็บเพื่อมุ่งประโยชน์ในเรื่องรายได้มากกว่า ซึ่งในปัจจุบันนี้เนื่องจากสภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงไปมาก จากผลสืบเนื่องของการใช้ทรัพยากรที่มีผลกระทบต่อสภาพแวดล้อมตามธรรมชาติ เช่น การนำสารทำลายบรรยากาศชั้นโอโซนมาใช้ในอุตสาหกรรมมากขึ้น ดังนั้น ในปัจจุบันจึงมีการให้ความสำคัญต่อการจัดเก็บภาษีเพื่อสิ่งแวดล้อม มากขึ้นและภาษีที่เหมาะสมต่อการนำมาควบคุมเรื่องดังกล่าวนี้ก็คือภาษีสรรพสามิต

เหตุผลในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตตามหลักนี้ของประเทศไทย นอกจากมุ่งเพื่อรายได้แล้ว การรักษาสภาพแวดล้อมก็เป็นอีกเหตุผลหนึ่งที่ประเทศไทยใช้ในการจัดเก็บสินค้าที่ก่อให้เกิดมลภาวะต่อสิ่งแวดล้อม (Pollution) โดยยึดหลักผู้ก่อมลภาวะเป็นผู้จ่าย (Polluter Pays Principle : PPP) การจัดเก็บภาษีสิ่งแวดล้อมในสินค้าใดจะมีผลทำให้ราคาสินค้านั้นสูงขึ้นและปริมาณการผลิตในสินค้านั้นลดลง เนื่องจากภาษีทำให้ต้นทุนในการผลิตเพิ่มขึ้นซึ่งอาจมีผลให้องค์กรจะมีการปรับเปลี่ยนกระบวนการผลิตเพื่อลดผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม ซึ่งมีผลมาจากความพยายามในการพัฒนาหรือคิดค้นเทคโนโลยีให้ก้าวหน้าเพิ่มขึ้น นอกจากนี้รายได้ภาษีที่จัดเก็บได้สามารถนำไปใช้เป็นค่าใช้จ่ายในการบำรุงรักษาสภาพแวดล้อมให้มีสภาพที่ดีขึ้น<sup>4</sup>

<sup>4</sup>ฐาปณี ทินทรชัย. แนวคิด หลักการและเหตุผลการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต, เอกสารการสอนวิชาการบริหารงานสรรพสามิต. หน้า 51.



ดังนั้น จึงพอสรุปได้ว่า การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของประเทศที่ศึกษามานั้น จะจัดเก็บ โดยอาศัยหลักเกณฑ์ในการคัดเลือกสินค้านั้น 4 ประการข้างต้นเป็นหลัก รวมถึงประเทศไทยด้วย เช่นเดียวกัน ได้กำหนดประเภทสินค้าโดยอาศัยหลักเกณฑ์ดังกล่าวเป็นแนวทางและเหตุผลในการ พิจารณาเพื่อจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับประเภทสินค้านั้น ๆ ในระยะแรกมีความมุ่งหมายสำคัญที่ จะเพิ่มรายได้มากกว่า แต่ต่อมาก็ได้เพิ่มความสำคัญให้มีการจัดเก็บภาษีเพื่อปกป้องสิ่งแวดล้อมดังเช่น ประเทศอื่น เหตุที่การให้ความสำคัญต่อสิ่งแวดล้อมเกิดขึ้นซ้ำในประเทศที่กำลังพัฒนาเนื่องจาก ความต้องการรายได้ เพื่อนำมาพัฒนาประเทศให้ดำรงอยู่ได้ด้วยความสะดวกมีมากกว่า และเมื่อ ประเทศมีความมั่นคงทั้งทางเศรษฐกิจและสังคมแล้ว จึงจะพิจารณาให้ความสำคัญต่อสิ่งแวดล้อมได้ มากขึ้น

จากการวิเคราะห์ทำให้ทราบว่าประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศแคนาดา ประเทศสาธารณรัฐ เกาหลี ประเทศไทย มีการเลือกประเภทสินค้าสอดคล้องและเป็นไปตามหลักเกณฑ์ทั้ง 4 ประการ แต่ มีความแตกต่างกันในเรื่องของชนิดสินค้าและบริการ ดังนี้

ประเทศสหรัฐอเมริกา จัดเก็บจากสินค้าน้ำมัน น้ำมัน ยางรถยนต์ ถ่านหิน วัคซีนบาง ชนิด อุปกรณ์รถปลา คันธนูและลูกธนู สุรา ยาสูบ บริการโทรศัพท์ การประกันภัย กิจการพนัน<sup>5</sup>

ประเทศแคนาดา จัดเก็บจากสุรา ยาสูบ รถยนต์ ประกันภัย การโดยสารเครื่องบิน การให้บริการส่งสัญญาณวิทยุโทรทัศน์ นาฬิกา เครื่องปรับอากาศ ไฟ เครื่องสำอาง อัญมณี วิทยุ ไฟแช็ค<sup>6</sup>

ประเทศสาธารณรัฐเกาหลี จัดเก็บจากอัญมณี แร่มีค่า ทอง เงิน นาค ผ้าขนสัตว์ เครื่องเล่นเกม เครื่องเล่นกอล์ฟ เครื่องสำอาง เพอร์นิเจอร์ราคาแพง เครื่องปรับอากาศ ตู้เย็น เครื่องซักผ้า โทรทัศน์ เครื่องเสียง เครื่องทำน้ำร้อน รถยนต์ เรือยอชต์ เปียโน เครื่องบันทึกภาพ สนามกอล์ฟ คาสีโน เครื่องแก้ว กาแฟ น้ำตาล น้ำมัน สนามม้า อาบอบนวด<sup>7</sup>

ประเทศไทย จัดเก็บจากสุรา ยาสูบ ไฟ น้ำมัน และผลิตภัณฑ์น้ำมัน เครื่องดื่ม เครื่องแก้ว และแก้วเลดคริสตัล เครื่องปรับอากาศ โคมไฟฟ้าหรือโคมระย้า รถยนต์ เครื่องหอมและ เครื่องสำอาง รถจักรยานยนต์ พรหม แบตเตอรี่ เรือยอชต์ สารทำลายชั้นบรรยากาศโอโซนประเภท อนุพันธ์ชนิดฮาโลเจนเต็ลของไฮโดรคาร์บอน สนามม้า และสนามกอล์ฟ

<sup>5</sup>ประกาศ คงเอียด. กฎหมายภาษีสรรพสามิตเปรียบเทียบ, เอกสารการสอนวิชากฎหมายเกี่ยวกับ ภาษีสรรพสามิต. หน้า 428-440.

<sup>6</sup>เรื่องเดียวกัน. หน้า 443-450.

<sup>7</sup>Korean Taxation 1995. pp.192-199.

เมื่อพิจารณาประเภทสินค้าที่จัดเก็บกันอยู่ใน 3 ประเทศมาเปรียบเทียบกับของประเทศไทย เห็นได้ว่าทุกประเทศไม่ว่าจะเป็นประเทศที่พัฒนาแล้วหรือกำลังพัฒนา ล้วนแต่นิยมการจัดเก็บภาษีในรูปแบบภาษีสรรพสามิตด้วยกันทั้งนั้น และการเลือกสินค้าเพื่อจัดเก็บก็อาศัยหลักเกณฑ์เดียวกัน แต่ให้ความสำคัญแต่ละหลักเกณฑ์ต่างกันไป โดยจะเห็นได้ว่าหลักเกณฑ์ที่เป็นที่ยอมรับและนิยมมากที่สุด คือ หลักเกณฑ์ข้อที่ 1 เพื่อการควบคุมหรือจำกัดการอุปโภคบริโภคสินค้าบางชนิด และหลักการข้อที่ 2 เพื่อเก็บภาษีจากสินค้าฟุ่มเฟือย สำหรับหลักเกณฑ์ที่ 4 ซึ่งเป็นหลักเบ็ดเตล็ดนั้นเป็นการเปิดโอกาสให้แต่ละประเทศเลือกใช้ตามความจำเป็นของประเทศของตน การเลือกสินค้าเพื่อจัดเก็บภาษีสรรพสามิตตามหลักเกณฑ์นี้จะแตกต่างกันมากมาย เพราะขึ้นอยู่กับความจำเป็นของแต่ละประเทศเป็นสำคัญ ตลอดจนความต้องการรายได้ที่แตกต่างกัน เช่นในกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้วจะให้ความสำคัญในเรื่องของสิ่งแวดล้อม การใช้มาตรการทางภาษีมารับจำกัดการบริโภคสารที่ก่อให้เกิดมลภาวะหรือทำลายบรรยากาศของโลกให้เปลี่ยนแปลงไปจนอาจเป็นภัยต่อความเป็นอยู่ของมนุษยชาติในอนาคต ในส่วนของประเทศที่กำลังพัฒนาจะกำหนดชนิดสินค้าที่หลากหลาย เพื่อต้องการให้มีรายได้เพียงพอต่อการรักษาเสถียรภาพของประเทศ ส่วนใหญ่จึงมุ่งเน้นในเรื่องของสินค้าฟุ่มเฟือย เนื่องจากต้องการจำกัดการบริโภคสิ่งที่ไม่จำเป็น เช่น ในประเทศสาธารณรัฐเกาหลีที่มีการกำหนดสินค้าที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิตมากมาย โดยอาจแยกเป็นกลุ่มลักษณะสินค้าฟุ่มเฟือยที่มีความลงทนถาวร เช่น ตู้เย็น เครื่องทำน้ำร้อน เครื่องบันทึกภาพ เครื่องแก้ว เรือยอชต์ กลุ่มลักษณะสินค้าอุปโภค เช่น กาแฟ โกโก้ น้ำตาล กลุ่มลักษณะสินค้าอื่น ๆ เช่น พรหม นอกจากนี้ยังมีกลุ่มบริการ เช่น สนามม้า อาบอบนวด เครื่องเล่นเกมส์ สนามกอล์ฟ ฯลฯ โดยภาพรวมแล้วประเทศสาธารณรัฐเกาหลีมีการดำเนินการเกี่ยวกับระบบการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตคล้ายคลึงกับประเทศไทยโดยเฉพาะในด้านหลักเกณฑ์ในการกำหนดสินค้าและบริการที่ต้องเก็บภาษีสรรพสามิต รวมทั้งการจัดประเภทสินค้าที่กำหนดให้เสียภาษีสรรพสามิต ในส่วนที่แตกต่างกันนั้น เห็นได้ชัดว่าประเทศสาธารณรัฐเกาหลีเป็นประเทศที่กำหนดฐานะความเป็นอยู่ของประชาชนในชาติให้รู้จักการใช้เงินและทรัพยากรของชาติ โดยดูได้จากการกำหนดลักษณะสินค้าที่เป็นสินค้าฟุ่มเฟือยและสินค้าอื่น ๆ ที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต ซึ่งมีมากมายหลายชนิดกว่าของประเทศไทย เป็นการขยายฐานการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต เพื่อหารายได้ให้รัฐ ในขณะที่อัตราภาษีนั้นต่ำกว่าอัตราภาษีสรรพสามิตของประเทศไทย ซึ่งเป็นเสมือนการเอื้ออำนวยให้ ผู้เสียภาษียินดีเสียภาษีให้ถูกต้องตามกฎหมาย<sup>8</sup> เมื่อเปรียบเทียบแล้ว จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยมีขอบเขตการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตแคบ

<sup>8</sup>ผู้บริหารระดับต้น รุ่น 1/2539 กรมสรรพสามิต. "โครงสร้างภาษีอากรของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี." สานิตสาร. 52,6. พฤศจิกายน - ธันวาคม, 2539, หน้า 81 - 89.

**ข้อเสนอแนะ :** ขยายขอบเขตการจัดเก็บ การพิจารณากำหนดประเภทสินค้า เพื่อการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ควรที่จะกระทำอยู่ในกรอบของหลักเกณฑ์ทั้ง 4 ประการ และต้องมีการบัญญัติกฎหมายให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ดังกล่าวด้วยเป็นสำคัญ การใช้หลักเกณฑ์ในการพิจารณาต้องเป็นไปอย่างรอบคอบเพราะมีผลกระทบต่อประชาชนโดยทั่วไป ซึ่งเป็นผู้รับภาระภาษี เมื่อมีกรณีที่ลักษณะสินค้าแตกต่างกันไปไม่อยู่ในหลักเกณฑ์ควรจะมีการปรับปรุงปรับเปลี่ยนแก้ไข ประเภทและชนิดสินค้าให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์และหลักการของภาษีสรรพสามิต โดยการเพิ่มชนิดสินค้าและบริการในพิกัดอันเป็นการขยายฐานภาษีสรรพสามิต เพื่อให้มีมากขึ้นโดยเฉพาะอย่างยิ่งประเภทสินค้าที่ฟุ่มเฟือยหรือสินค้าที่มีราคาแพง กรณีนี้หมายถึงชนิดสินค้าที่มีราคาแพงกว่าบุคคลธรรมดาทั่วไปควรมีไว้ใช้สอยย่อมถือได้ว่าเป็นของฟุ่มเฟือย เช่น ภาพวาดราคาแพง รถยนต์นั่งราคาแพง เครื่องประดับและอัญมณีราคาแพง เหล่านี้มีใช้สิ่งจำเป็นในชีวิตประจำวัน นอกจากนี้ควรขยายฐานภาษีให้ครอบคลุมถึงการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเพื่อสิ่งแวดล้อมเพิ่มขึ้นอีกด้วย เนื่องจากประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกให้ความสำคัญอันจะมีผลต่อเนื่องถึงการนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการกีดกันทางการค้าในอนาคต หรือทำให้เกิดความได้เปรียบเสียเปรียบทางการค้าได้ โดยให้เพิ่มการจัดเก็บจากสินค้า ยางรถยนต์ ภาชนะบรรจุภัณฑ์ เช่น ขวดแก้ว ขวดพลาสติก กระจังโลหะ ก่ออิฐปูน

## 5.2 ความเหมาะสมในการคัดเลือกประเภทสินค้าและบริการที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิต

ในหัวข้อนี้จะทำการศึกษาวิเคราะห์ ชนิดสินค้าที่มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของไทยในปัจจุบันว่าสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ และมีความเหมาะสมสำหรับการจัดเก็บในปัจจุบันหรือไม่อย่างไร โดยจากการศึกษาถึงความเป็นมาและวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ผู้วิจัยเห็นว่าสามารถจัดแบ่งเป็นกลุ่มประเภทสินค้าที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิตอยู่ในปัจจุบัน ตามแนวคิดและเหตุผลในการจัดเก็บได้ดังนี้

### สินค้าที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิตดั้งเดิม

มีสินค้าที่จัดเก็บอยู่เดิม 5 ชนิด คือสุรา ยาสูบ ไฟ น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน และเครื่องดื่ม เป็นสินค้าที่มีการจัดเก็บมาก่อนที่จะมีการปรับโครงสร้างของระบบภาษี ในปี พ.ศ. 2535 โดยมีการจัดเก็บภาษีได้กฎหมายแต่ละฉบับ กล่าวคือสินค้าแต่ละชนิดจะมีกฎหมายที่ใช้บริหารจัดการเก็บ โดยเฉพาะ ซึ่งเป็นลักษณะเฉพาะของภาษีการขายเฉพาะอย่าง ในทางปฏิบัติมีความยุ่งยากทั้งในแง่

### สินค้าที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิตใหม่

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากชนิดสินค้าใหม่เป็นสินค้าซึ่งเดิมเสียภาษีการค้าตามประมวล รัชฎาการ และอยู่ในความรับผิดชอบของกรมสรรพากร เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2535 ได้มีการนำระบบ ภาษีมูลค่าเพิ่ม มาจัดเก็บแทนภาษีการค้า โดยกำหนดให้จัดเก็บในอัตราร้อยละ 7 แต่สินค้าเหล่านี้ควร จะต้องเสียภาษีมากกว่าร้อยละ 7 และภาระภาษีในส่วนที่เพิ่มนี้ควรที่จะจัดเก็บในรูปภาษีสรรพสามิต ตั้งแต่ 1 มกราคม 2535 เป็นต้นไป จึงโอนสินค้าดังกล่าว ซึ่งมี เครื่องไฟฟ้า รถยนต์ แก้วและเครื่อง แก้ว เรือ เครื่องหอมและเครื่องสำอาง สนาม้า ให้มาอยู่ในความรับผิดชอบของกรมสรรพสามิต จะเห็นได้ว่าแนวคิดเริ่มต้นในการนำสินค้าทั้ง 6 ชนิด มาจัดเก็บภาษีสรรพสามิตนั้น เกิดขึ้นจากการ ปรับเปลี่ยนโครงสร้างระบบภาษีเป็นพื้นฐาน จึงมองได้ว่าลักษณะของตัวสินค้าเป็นสิ่งที่ไม่จำเป็นต่อ การดำรงชีวิตประจำวันเข้าข่ายเป็นสินค้าที่ฟุ่มเฟือย จึงมีการจัดเก็บภาษีการค้าในอัตราที่สูง ซึ่งมีความ สอดคล้องตรงตามหลักเกณฑ์ของการคัดเลือกสินค้าเพื่อจัดเก็บภาษีสรรพสามิต แต่เหตุผลและที่มา ของการกำหนดประเภทสินค้าเพื่อนำมาเข้าระบบนี้เป็นเรื่องของการปรับเปลี่ยนโครงสร้างระบบภาษี ของประเทศที่ต้องการคงอัตราภาษีไว้เท่าเดิม เพื่อให้รายได้ของรัฐบาลไม่เปลี่ยนแปลงไป จากการ ปรับโครงสร้างภาษีดังกล่าว อันเป็นเหตุผลที่ทำให้ทราบได้ว่าสินค้านั้นจะต้องรับภาระภาษี สูงกว่าสินค้าอื่น

หากมองในเรื่องของหลักการแล้ว สินค้าบางชนิดเมื่อนำมาจัดเข้าเป็นสินค้าที่ต้องเสียภาษี สรรพสามิตจะเห็นได้อย่างชัดเจนว่า มีกรณีที่ไม่สอดคล้องกับหลักการของภาษีสรรพสามิตที่มี ลักษณะการจัดเก็บจากต้นทาง คือจากโรงอุตสาหกรรม และผู้มีหน้าที่เสียภาษีคือผู้ผลิตหรือผู้นำเข้า เมื่อนำมาเป็นสินค้าในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต จึงต้องมีการออกกฎหมายมารองรับเพิ่มเติมจาก บทบัญญัติที่มีอยู่เดิม เช่น กรณีรถยนต์ดัดแปลง กรมสรรพสามิตต้องมีการบัญญัติกฎหมายโดยเพิ่ม หมวด 12 ทวิ ขึ้นมาอีกหมวดโดยเฉพาะ เพื่อรับรองการบริหารจัดเก็บสินค้านยนต์ดัดแปลงเพิ่มขึ้น นอกเหนือจากรยนต์ทั่วไป ไม่สอดคล้องกับหลักการของสรรพสามิตหลายประการ เช่น เรื่องของ ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ตามหลักทั่วไปกำหนดให้จัดเก็บจากผู้ผลิต หรือผู้ประกอบการอุตสาหกรรม แต่กรณี รถยนต์ดัดแปลงกำหนดให้เป็นหน้าที่ของผู้ดัดแปลง ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อการดัดแปลงสิ้นสุด และฐานภาษีที่กำหนดให้จัดเก็บจากมูลค่าของการดัดแปลง ซึ่งแตกต่างออกไปจากหลักทั่วไปอย่าง

รถยนต์ดัดแปลงได้

### สินค้าที่จัดเก็บภาษีโดยอาศัยแนวคิดเพื่อสิ่งแวดล้อม

ได้แก่ แบตเตอรี่ หินอ่อน หินแกรนิต ซึ่งมีการจัดเก็บจากแนวคิดจากความต้องการรักษาสิ่งแวดล้อม จึงกำหนดให้ผู้ใช้ทรัพยากรในเชิงทำลายสิ่งแวดล้อมต้องรับภาระภาษีมากขึ้น หากแต่ยังคงมีปัญหาในทางปฏิบัติ เช่น หินอ่อน หินแกรนิต นับแต่ประกาศเป็นสินค้าในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ยังไม่มีการจัดเก็บภาษีได้อย่างแท้จริง เนื่องจากปัญหาทางด้านนโยบาย ซึ่งกรณีนี้จะขัดกับหลักการของภาษีอากรที่ดี<sup>9</sup> ในเรื่องของความมีประสิทธิภาพ เพราะการออกกฎหมายมาบังคับใช้ไม่เป็นผล ความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติไม่เกิดขึ้นย่อมไม่เกิดประสิทธิภาพ ดังนั้น เมื่อไม่มีผลในทางปฏิบัติทำให้ไร้ประสิทธิผลจึงไม่ควรที่จะให้คงบทบัญญัติในเรื่องดังกล่าวไว้ เนื่องจากผิดหลักการของภาษีอากรที่ดีที่ควรจะสามารถปฏิบัติได้

### สินค้าที่มีเหตุผลในการจัดเก็บเป็นกรณีพิเศษ

สินค้าในกรณีนี้ ได้แก่ พรหม ที่กำหนดให้จัดเก็บภาษีจากพรหมที่ทำด้วยขนสัตว์ ซึ่งเหตุผลที่นำมาเป็นข้อพิจารณาจัดเก็บด้วยเหตุภาวะเศรษฐกิจของประเทศ เกิดการขาดดุลบัญชีเดินสะพัด เพราะมีการนำเข้าพรหมขนสัตว์กันมาก ดังนั้น รัฐจึงต้องการที่จะลดการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือยประเภทนี้ จึงกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

ต่อไปจะได้ทำการวิเคราะห์ถึงชนิดสินค้าที่จัดเก็บอยู่ในปัจจุบันที่โดยจะเลือกวิเคราะห์เฉพาะสินค้าบางชนิดที่เห็นว่ามีความสำคัญที่ควรศึกษา ในเรื่องคุณประโยชน์ในการใช้สอยสินค้า ที่ปรับเปลี่ยนไปตามกาลเวลา ก่อให้เกิดความจำเป็นเพื่อประโยชน์ใช้สอยแตกต่างไปจากระยะแรกที่มีการให้เหตุผลถึงความจำเป็นที่จะต้องจัดเก็บภาษีสรรพสามิตต่อไปนี้

#### 5.2.1 เครื่องปรับอากาศ

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากเครื่องปรับอากาศ โดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2534 เริ่มใช้บังคับ 1 มกราคม พ.ศ. 2535 เหตุเกิดจากการปรับโครงสร้างภาษีโดยมีเหตุผลที่เสนอกฎหมายว่า เนื่องจากได้มีการปรับปรุงระบบภาษีอากรของ

<sup>9</sup>เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. หน้า 125.

ด้วยเหตุผลดังกล่าว จึงได้กำหนดสินค้าประเภทเครื่องปรับอากาศไว้ในพระราชบัญญัติ พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต แต่ไม่มีการนิยามลักษณะของสินค้าเครื่องปรับอากาศและไม่มีบทบัญญัติ ใดในกฎหมายที่กำหนดความหมายไว้ชัดเจนในลักษณะของบทนิยามเช่นเดียวกับสินค้าประเภท ต่าง ๆ ที่มีบทนิยามลักษณะสินค้ากำหนดไว้ ดังนั้นเครื่องปรับอากาศในความหมายของกรมสรรพสามิต จึงต้องพิจารณาความหมายในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตที่ายพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ในตอนที่ 3 เครื่องไฟฟ้า ซึ่งความหมายว่า ผลิตภัณฑ์ซึ่งใช้พลังงานไฟฟ้าและให้รวมถึง สิ่งที่ใช้ประกอบกับไฟฟ้าหรือเกี่ยวกับไฟฟ้าด้วยและกำหนดชนิดสินค้าอยู่ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ประเภทที่ 03.01 คือ เครื่องปรับอากาศ ที่ประกอบด้วยพัดลม ซึ่งขับเคลื่อนด้วยมอเตอร์และมีส่วนที่ใช้ สำหรับเปลี่ยนอุณหภูมิไม่ว่าจะมีส่วนที่ใช้ควบคุมความชื้นด้วยหรือไม่ก็ตามและมีขนาดทำความเย็น ไม่เกิน 72,000 บีทียูต่อชั่วโมง

<sup>10</sup>“พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต(ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2534”. ราชกิจจานุเบกษา ฉบับ พิเศษ เล่มที่ 108 ตอนที่ 201,21 พฤศจิกายน 2534.

<sup>11</sup>พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราภาษีและยกเว้นภาษีการค้า (ฉบับที่ 54) พ.ศ. 2517 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 189 ) พ.ศ. 2530 ใช้บังคับ 3 พฤศจิกายน 2530.

<sup>12</sup>จุมพล ริมสาคร. “ภาษีสรรพสามิตเครื่องปรับอากาศ.” *ธรรมเนียมฉบับเอกสารภาษีอากร*. 16,189. มิถุนายน 2540, หน้า 33.

ดังนั้น จึงมีปัญหาว่าเครื่องปรับอากาศที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีสรรพสามิต มีความหมายครอบคลุมเพียงใดบ้าง และต้องประกอบด้วยสิ่งใดบ้างจึงถือว่าเป็นสินค้าประเภทเครื่องปรับอากาศ ตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต จากพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต เครื่องปรับอากาศจะต้องมีองค์ประกอบสำคัญดังต่อไปนี้

### 1. เครื่องปรับอากาศที่ใช้พลังงานไฟฟ้า

จากบทนิยามกำหนดลักษณะสินค้า “เครื่องไฟฟ้า” ไว้ว่า หมายความว่าผลิตภัณฑ์ซึ่งใช้พลังงานไฟฟ้า และให้รวมถึงสิ่งที่ใช้ประกอบกับไฟฟ้าหรือเกี่ยวกับไฟฟ้าด้วย ดังนั้น เครื่องปรับอากาศที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีสรรพสามิตจะต้องเป็นเครื่องปรับอากาศซึ่งใช้พลังงานไฟฟ้า และเครื่องปรับอากาศที่ใช้ประกอบกับไฟฟ้าหรือเกี่ยวกับไฟฟ้าด้วยเท่านั้น

2. เครื่องปรับอากาศต้องประกอบด้วยพัดลม ซึ่งขับเคลื่อนด้วยมอเตอร์ คือ จะต้องมีส่วนประกอบด้วยพัดลม และพัดลมนั้นต้องขับเคลื่อนด้วยมอเตอร์

3. มีส่วนสำหรับเปลี่ยนอุณหภูมิและมีขนาดทำความเย็น ไม่เกิน 72,000 บีทียูต่อชั่วโมง ดังนั้น ถึงแม้ว่าเครื่องปรับอากาศจะมีส่วนประกอบต่าง ๆ ครบถ้วนแล้วก็ตาม หากเป็นเครื่องปรับอากาศที่มีขนาดทำความเย็นเกิน 72,000 บีทียูก็ไม่ถือว่าเป็นสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าประเภทเครื่องปรับอากาศในปัจจุบัน นอกจากการจัดเก็บจากเครื่องปรับอากาศที่ประกอบครบชุดซึ่งเป็นสินค้าสำเร็จรูป ยังมีการวินิจฉัย<sup>13</sup> กำหนดให้จัดเก็บจาก Cooling Unit หรือ Fan Coil Unit หรือ Indoor Unit ซึ่งประกอบด้วยแผงส่งลมเย็น (Evaporator) และพัดลมซึ่งขับเคลื่อนด้วยมอเตอร์ และ Condensing Unit ซึ่งประกอบด้วยแผงระบายความร้อน (Condenser) พัดลมซึ่งขับเคลื่อนด้วยมอเตอร์และคอมเพรสเซอร์ (Compressor) ด้วย ทั้งนี้เพื่อเป็นการแก้ปัญหาในทางปฏิบัติ ที่เกิดขึ้นในกรณีมีการหลีกเลี่ยงภาษี โดยการแยกขายชิ้นส่วน แล้วนำไปประกอบเข้าด้วยกันเพื่อใช้งานในสถานที่อื่น ทั้งนี้เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาการตีความนิยามความหมายที่ไม่ชัดเจน ผลของการมีคำวินิจฉัยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตดังกล่าวจะเห็นได้ว่าเฉพาะในส่วนของ Cooling Unit หรือ Fan Coil Unit หรือ Indoor Unit หรือเฉพาะส่วนในของ Condensing Unit ก็ถือว่าเป็นเครื่องปรับอากาศในความหมายของประเภทสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตแล้ว โดยไม่ต้องประกอบ Fan Coil Unit และ Condensing Unit เข้าด้วยกันแต่อย่างใด

แม้จะได้มีการออกคำวินิจฉัยดังกล่าวแล้ว แต่ยังคงมีปัญหาต่อเนื่องที่จะต้องวินิจฉัยกันอยู่เนืองๆ เช่นกรณีการแยกขายรายชิ้นส่วนอันเป็นอุปกรณ์หรืออะไหล่บางประเภท ซึ่งเป็นส่วนประกอบของเครื่องปรับอากาศ เช่น คอนเดนเซอร์หรือท่อแอร์เพียงอย่างเดียว จะต้องเสียภาษี

<sup>13</sup> คำสั่งกรมสรรพสามิตที่ 41/2535 เรื่องคำวินิจฉัยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ลงวันที่ 13 กุมภาพันธ์ 2535.

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับเครื่องปรับอากาศเป็นการจัดเก็บในพิภพเครื่องไฟฟ้า เพราะเครื่องปรับอากาศเป็นสินค้าประเภทเครื่องไฟฟ้าชนิดหนึ่ง โดยกำหนดให้จัดเก็บเฉพาะเครื่องปรับอากาศขนาดเล็ก คือ ที่มีขนาดทำความเย็นไม่เกิน 72,000 บีทียู ทั้งนี้เพื่อไม่ให้กระทบต่อธุรกิจ อุตสาหกรรมโดยทั่วไป เพราะเครื่องปรับอากาศที่มีขนาดทำความเย็นเกิน 72,000 บีทียู จะใช้ใน โรงอุตสาหกรรมขนาดใหญ่ หากจัดเก็บภาษีด้วยแล้วจะก่อให้เกิดเป็นต้นทุนของสินค้าได้ สำหรับการจัดเก็บเครื่องปรับอากาศขนาดเล็กที่ใช้ในอาคารบ้านเรือนและใช้ในรถยนต์นั้น เนื่องจากมีเหตุผลที่เป็นสินค้าที่ต้องรับภาระภาษีมากกว่าภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงสามารถวิเคราะห์ได้ว่าเป็นสินค้าที่ไม่มีความจำเป็นต่อการดำรงชีพ กล่าวคือเป็นสินค้าที่ฟุ่มเฟือย ซึ่งสอดคล้องกับหลักเกณฑ์การคัดเลือกสินค้า หลักที่ 2 ในหลักการเป็นที่ยอมรับกันทั่วไปว่า ผู้ใช้สินค้าฟุ่มเฟือยควรจะต้องรับภาระมากกว่าผู้ใช้ สินค้าที่จำเป็นต่อการครองชีพ เพื่อสร้างความเป็นธรรมในสังคมทางด้านรายได้ และเพื่อส่งเสริมให้มีการประหยัดเพราะเมื่อสินค้าฟุ่มเฟือยต้องรับภาระภาษีสูงก็จะทำให้ราคาสินค้าแพงขึ้นประชาชนย่อมจะอุปโภคบริโภคสินค้านั้นน้อยลง อันเป็นการจำกัดและควบคุมการบริโภคสินค้าประเภทนี้ให้มีการใช้ที่สมประโยชน์มากขึ้น แต่ถึงแม้จะเป็นที่ยอมรับกันทั่วไปว่าการจัดเก็บภาษีการขยายเฉพาะจากสินค้าฟุ่มเฟือยเป็นสิ่งที่ถูกต้อง แต่มีปัญหาสำคัญว่าสินค้าฟุ่มเฟือยมีลักษณะอย่างไร เพราะความจำเป็นและความฟุ่มเฟือยของสินค้าเปลี่ยนแปลงไปตามกาลเวลาและสถานที่ ที่ผ่านมาบรรดานักวิชาการ ก็ได้พยายามหาทางจำกัดความคำว่า “ฟุ่มเฟือย” โดยกำหนดว่าสินค้าฟุ่มเฟือยควรมีลักษณะเป็นสินค้าที่ผู้มีรายได้สูงเท่านั้นจะบริโภคได้ แต่การให้คำจำกัดความทำนองนี้ก็ต้องมีข้อสมมติฐานอยู่ว่าคนร่ำรวยบริโภคสินค้าประเภทหนึ่ง ส่วนคนจนบริโภคสินค้าอีกประเภทหนึ่ง ซึ่งความจริงก็มีส่วนถูกต้องอยู่มากพอสมควร แต่บางครั้งคนรวยบางคนก็ชอบบริโภคสินค้าปกติ แต่คน



ผู้วิจัยเห็นว่าปัจจุบันบ้านเมืองได้มีความเจริญก้าวหน้า บ้านเรือน ตึกอาคารสูง ๆ คอนโดมิเนียม โรงแรม สถานที่ทำงาน ศูนย์การค้ามีมากขึ้น มีสถานพยาบาลเพื่อรองรับประชากรที่มีจำนวนเพิ่มขึ้น รถราที่วิ่งอยู่บนถนนเพิ่มมากขึ้นทุกปี ในขณะที่ต้นไม้มีจำนวนลดลง สภาพแวดล้อมทั่วโลกโดยเฉพาะอากาศเปลี่ยนไปจากเดิม มีอุณหภูมิร้อนมากขึ้นประกอบกับประเทศไทยตั้งอยู่ในเขตที่มีภูมิอากาศร้อน ดังนั้น การปรับสภาพอากาศให้เหมาะสม เพื่อเพิ่มคุณภาพชีวิตของมนุษย์จึงมีความสำคัญมากขึ้นตามไปด้วย

ความสำคัญของอุตสาหกรรมเครื่องปรับอากาศจึงมีบทบาท และมีการพัฒนาการทางเทคโนโลยีไปตามยุคตามสมัย เครื่องปรับอากาศในยุคแรกส่วนใหญ่จะเป็นการนำเข้า จึงเป็นสิ่งที่มีความแพง ทั้งตัวอุปกรณ์และค่าพลังงานที่ใช้ ผู้ที่จะสามารถซื้อได้จะต้องมีฐานะดี ใช้เฉพาะกลุ่มคนร่ำรวย และอาคารธุรกิจที่หรูหราเท่านั้น แต่ปัจจุบันได้มีการพัฒนาจนอุตสาหกรรมเครื่องปรับอากาศและคอมเพรสเซอร์สามารถผลิตภายในประเทศและยังทดแทนการนำเข้าได้ อีกทั้งยังมีศักยภาพเพิ่มขึ้นจนสามารถส่งออกเครื่องปรับอากาศและชิ้นส่วนไปยังต่างประเทศ นับเป็นการสร้างรายได้ให้ประเทศได้อีกทางหนึ่งด้วย นอกเหนือไปจากที่ประเทศได้ผลประโยชน์จากการเพิ่มผลผลิตแล้ว การขยายตัวของอุตสาหกรรมเครื่องปรับอากาศและอุตสาหกรรมต่อเนื่องจะสร้างงานและรายได้ให้กับประชาชนและประเทศเป็นอย่างมาก แต่อุปสรรคที่สำคัญในการแข่งขันในตลาดส่งออก ซึ่งมีคู่แข่งที่สำคัญอย่างประเทศจีนซึ่งเดิมเคยเป็นตลาดที่สำคัญของประเทศไทยนั้น นอกจากจะผลิตใช้

<sup>14</sup> อรรถ ธรรมโน. ความรู้ทั่วไปของการคลัง. หน้า 240 – 243

<sup>15</sup> JOHN F Due. Excise Taxes. P.29.

ส่วนของที่อยู่อาศัย ถึงแม้ว่าการใช้เครื่องปรับอากาศ ยังอาจจะมองได้ว่าเป็นความฟุ่มเฟือย แต่ก็ต้องยอมรับว่าในปัจจุบันสภาพของที่อยู่อาศัยก็เปลี่ยนไปจากบ้านแบบเดิมมาเป็น คอนโดมิเนียม เป็นอพาร์ทเมนต์ หรือเป็นบ้านที่แออัดกว่าเดิม ดังนั้นเครื่องปรับอากาศจึงเป็น อุปกรณ์ไฟฟ้าที่จำเป็น และอาจจะจำเป็นมากกว่าเครื่องซักผ้า หรือเครื่องไฟฟ้าอื่นๆ นอกจากนี้ สภาพอากาศที่เหมาะสมจะเสริมสร้างประสิทธิภาพในการทำงานด้วย จะสังเกตได้ว่าประเทศในเขตร้อนมัก มีความเจริญน้อยกว่าประเทศในเขตหนาว เพราะสภาพภูมิอากาศร้อนทำให้คนไม่สามารถทำงานหนักได้อย่างต่อเนื่อง สมาธิและกำลังความคิดไม่สามารถทำงานให้มีผลผลิตสูง และทำให้คนขาดความกระตือรือร้นที่จะคิดริเริ่มในการทำสิ่งสร้างสรรค์ต่าง ๆ ในสภาพการทำงานและในอุตสาหกรรม เป็นที่ยอมรับว่าเครื่องปรับอากาศได้กลายเป็นปัจจัยสำคัญต่อประสิทธิภาพการทำงาน และเป็นอุปกรณ์จำเป็นที่ขาดไม่ได้ เพราะเป็นปัจจัยสำคัญที่สามารถทำให้ผลผลิตเพิ่มขึ้นอย่างคุ้มค่า ในปัจจุบัน เครื่องปรับอากาศมีความสำคัญเช่นเดียวกับระบบสื่อสารและคอมพิวเตอร์ ที่เป็น สิ่งจำเป็นสำหรับใช้เป็นเครื่องมือให้ประเทศมีผลผลิต(Productivity)ที่สูงขึ้น จากการปรับอุณหภูมิของ ที่ทำงานและที่อยู่อาศัยทำให้สามารถทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพเหมือนคนในประเทศเขตอบอุ่น ทั้งจากการทำงานในเวลาทำงานและการทำงานเพิ่มเติมเมื่อกลับบ้าน ปัจจุบันมลพิษในบรรยากาศ ทั่วไปมีสูงมาก โดยเฉพาะในตัวเมือง เครื่องปรับอากาศจึงมีบทบาทที่สำคัญอย่างยิ่งในการควบคุม คุณภาพของอากาศในอาคารได้ดี ป้องกันคนที่อยู่ในอาคารไม่ให้สัมผัสมลพิษภายนอก ซึ่งเกิดอยู่ ตลอดเวลาอันเป็นผลให้เพิ่มประสิทธิภาพการทำงานของคนให้สูงขึ้น เพราะหากอากาศร้อนและมีความชื้น คนจะรู้สึกอึดอัด เหนื่อยล้าและอ่อนเพลียง่าย หากได้รับมลพิษจากนอกอาคารตลอดเวลา ประสิทธิภาพในการทำงานจะลดลง พฤติกรรมทางด้านอารมณ์จะผิดปกติ อาจเกิดอาการ หงุดหงิดฉุนเฉียวได้ง่าย มีกลิ่นตัว ร่างกายที่อยู่สภาวะอากาศร้อนจะทำงานหนักขึ้น เป็นการบั่นทอน สุขภาพ การสร้างสภาพแวดล้อมทางด้านอุณหภูมิให้เหมาะสม เพื่อให้เกิดภาวะสบายจะส่งผลให้

---

<sup>16</sup>เอกสารประกอบการสัมมนาเรื่อง “ภัยพิบัติพายุพัดทำลายอุตสาหกรรมเครื่องปรับอากาศและเครื่อง ทำความเย็นอย่างไร” . 13 กรกฎาคม 2544.

นอกจากนี้ระบบปรับอากาศและระบบทำความเย็นเป็นองค์ประกอบที่สำคัญต่อการพัฒนาเศรษฐกิจเกษตรกรรมที่เป็นเศรษฐกิจที่สำคัญของประเทศ เพราะจะทำให้สามารถเก็บรักษาผลผลิตทางการเกษตรให้มีอายุยาวนานขึ้น ผลกระทบที่ทำให้ราคาผลผลิตตกต่ำตามฤดูกาล ก็จะลดน้อยลง จึงเป็นสิ่งที่มีความสำคัญในการเพิ่มมูลค่าผลผลิตให้เกษตรกร ในอันที่จะทำให้ผลผลิตรวมของชาติสูงขึ้นในที่สุด เมื่ออุตสาหกรรมเครื่องปรับอากาศมีขนาดใหญ่ขึ้นจะทำให้อุปกรณ์ประกอบหลายชนิด ซึ่งมีใช้ร่วมในระบบเครื่องห้องเย็นมีราคาลดลง เพราะการเจริญเติบโตของอุตสาหกรรมห้องเย็นต้องอาศัยชิ้นส่วน อุปกรณ์หลายชนิดจากอุตสาหกรรมเครื่องปรับอากาศมีผลทำให้ต้นทุนการสร้างห้องเย็นลดลง อุตสาหกรรมห้องเย็นเป็นอุตสาหกรรมที่สำคัญ เพราะเป็นอุตสาหกรรมที่เสริมอุตสาหกรรมการผลิตอาหาร การเก็บถนอมอาหารและการเก็บผลิตผลทางเกษตรกรรม นอกจากนี้เครื่องปรับอากาศยังมีคุณประโยชน์ต่อเนื่องไปถึงโรงพยาบาลที่จำเป็นต้องใช้เพื่อการดูแลรักษาผู้ป่วยโดยเฉพาะอย่างยิ่งห้องผ่าตัด ห้องผู้ป่วยติดเตียง ห้องฉุกเฉิน ห้องไอซียู และห้องปลอดเชื้อ ที่ต้องมีการรักษาระดับอุณหภูมิ หรือในโรงแรมเพื่อส่งเสริมการท่องเที่ยว

ในส่วนของด้านพลังงาน ความจริงในปัจจุบัน เครื่องปรับอากาศได้กลายเป็นอุปกรณ์ไฟฟ้าที่จำเป็นในชีวิตประจำวัน เช่นเดียวกับ ตู้เย็น เครื่องซักผ้า เตารีด ไมโครเวฟ โทรทัศน์สี เตารีด แต่มีเครื่องปรับอากาศเพียงอย่างเดียวที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต โดยยกเว้นเครื่องปรับอากาศที่มีขนาดทำความเย็นเกิน 72,000 บีทียูต่อชั่วโมง หากจะอ้างเหตุผลด้านนโยบายพลังงานว่าเครื่องปรับอากาศใช้พลังงานมาก รัฐต้องควบคุมการบริโภคในรูปแบบของภาษีสรรพสามิต ควรจะต้องวิเคราะห์กันให้รอบคอบด้วยความเป็นธรรม เพราะเครื่องปรับอากาศมีส่วนในการใช้พลังงานก็จริง แต่มีใช้ทั้งหมดเพราะเครื่องใช้ไฟฟ้าอย่างอื่นก็ต้องใช้พลังงานจากแหล่งเดียวกัน ปริมาณมากหรือน้อย ตามชนิดของเครื่องไฟฟ้านั้น แต่เมื่อใช้รวมๆกันมากๆแล้ว ก็ย่อมจะทำให้มีปริมาณที่ใช้พลังงานมากขึ้นได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง เครื่องปรับอากาศยังมีขนาดทำความเย็นมาก ก็ยังมีปริมาณใช้ไฟฟ้าต่อหน่วยสูงตามไปด้วย เช่นเครื่องปรับอากาศขนาด 18,000 บีทียู หน่วยที่ใช้ไฟฟ้า เท่ากับ 2,020 วัตต์ หากเป็นเครื่องปรับอากาศที่มีขนาด 24,000 บีทียู จะใช้ไฟฟ้าเท่ากับ 2,500 วัตต์ นอกจากนี้เครื่องใช้ไฟฟ้าชนิดอื่นก็มีการใช้ พลังงานมากเช่นกัน อย่างกรณีเตารีด ที่มีการใช้เท่ากับ 1,000 วัตต์<sup>17</sup>

เครื่องปรับอากาศที่ใช้ในบ้านและสำนักงาน ซึ่งเป็นเครื่องปรับอากาศขนาดกลางและขนาดเล็ก ขนาด 7,500 บีทียู ถึง 36,000 บีทียู มีส่วนแบ่งตลาดร้อยละ 80 ของตลาดเครื่องปรับอากาศ

<sup>17</sup>สำนักงานนโยบายพลังงานแห่งชาติ. โครงการประหยัดไฟฟ้าสองต่อ. จัดทำโดยศูนย์อนุรักษ์พลังงานแห่งประเทศไทย, 2544, หน้า 27-35.

การเก็บภาษีสรรพสามิตของเครื่องปรับอากาศ ทำให้ประชาชนต้องมีค่าใช้จ่ายสูงขึ้น สร้างความไม่ทัดเทียมกันในสังคม ผู้ที่มีฐานะดีกว่าทางเศรษฐกิจก็จะมีโอกาสน้อยลงที่จะได้ อุปกรณ์มาช่วยให้สภาพการทำงานและความเป็นอยู่ที่จะทำให้มีประสิทธิภาพและได้ผลผลิตสูงขึ้น ส่วนผู้ที่มีฐานะดีกว่า ก็มีโอกาสที่จะมีผลผลิตและฐานะทางเศรษฐกิจดีขึ้น ช่องว่างทางเศรษฐกิจของสังคมก็จะยิ่งกว้างขึ้น อย่างธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อมที่จะต้องพึ่งพาเครื่องปรับอากาศที่มีขนาดทำความเย็นไม่เกิน 72000 บีทียู แต่จะต้องรับภาระภาษีสรรพสามิต ในขณะที่ผู้ประกอบการรายใหญ่ได้ใช้เครื่องปรับอากาศที่ไม่มีภาระภาษี เพราะเป็นเครื่องปรับอากาศที่มีขนาดทำความเย็น 72,000 บีทียู ขึ้นไป

นอกจากนี้ ผลของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตยังก่อให้เกิดความสิ้นเปลืองงบประมาณของรัฐในการที่ต้องใช้เจ้าหน้าที่ปฏิบัติหน้าที่ เพื่อจัดเก็บและควบคุมการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตและยังต้องใช้เจ้าหน้าที่และงบประมาณในการปราบปรามจับกุมผู้หลีกเลี่ยง ผลของการหลีกเลี่ยงทำให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย เนื่องจากมีช่องทางในการหลีกเลี่ยงทั้งในแง่ของกฎหมายและแง่ของการปฏิบัติ เจ้าหน้าที่ไม่สามารถกวาดจับได้ทั่วถึงทำให้เสมือนหนึ่งเป็นการเลือกปฏิบัติ และในที่สุดจะทำให้ผู้ประกอบการขาดแรงกระตุ้นในการที่จะพัฒนารูปแบบและคุณภาพ เครื่องปรับอากาศอันส่งผลกระทบต่อประชาชนผู้บริโภคที่ไม่ได้รับประโยชน์จากสินค้าที่มีคุณภาพเท่าที่ควรจะเป็น

กล่าวโดยสรุปได้ว่า เครื่องปรับอากาศจึงนับเป็นสิ่งจำเป็นต่อความเป็นอยู่ในชีวิตประจำวันของผู้คนโดยทั่วไปจากสภาพความเป็นจริงในปัจจุบัน บ้านและรถยนต์ ส่วนใหญ่มีการติดตั้งเครื่องปรับอากาศด้วยกันทั้งสิ้น เพราะช่วยในการปรับสภาพอากาศให้เหมาะสมมีความสำคัญต่อการดำรงชีวิตประจำวัน ทั้งที่บ้านและที่ทำงาน ดังนั้น เมื่อเกิดความเปลี่ยนแปลงจนทำให้

<sup>18</sup> [www.moc.go.th](http://www.moc.go.th). บทสรุปสำหรับผู้บริหาร. โครงการศึกษาเศรษฐกิจอุตสาหกรรมสำคัญของไทย 5 รายการ กรณีศึกษาอุตสาหกรรมเครื่องปรับอากาศและส่วนประกอบ. หน้า 3.

ดังนั้น จากการวิเคราะห์ถึงตัวสินค้าเครื่องปรับอากาศในมุมมองด้านหลักเกณฑ์การคัดเลือกสินค้าเพื่อจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากปัญหาว่าเป็นสิ่งฟุ่มเฟือยหรือจำเป็น สำหรับสถานการณ์ปัจจุบันจึงเห็นว่าสิ่งแวดล้อมและการดำรงชีวิตที่เปลี่ยนไป ปัจจุบันเครื่องปรับอากาศจึงไม่ใช่สิ่งฟุ่มเฟือยอีกต่อไป แต่เป็นสิ่งที่ช่วยเพิ่มศักยภาพการทำงานและการดำรงชีวิตปกติประจำวันของมนุษย์ จึงนับเป็นสิ่งจำเป็น การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับเครื่องปรับอากาศจึงไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์การคัดเลือกสินค้าเรื่องของสินค้าฟุ่มเฟือย เพราะลักษณะความสำคัญคุณประโยชน์ในการใช้สอยของตัวสินค้าได้เปลี่ยนไปจากประเภทสินค้าฟุ่มเฟือยมาเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการดำรงชีวิตแล้ว

**ข้อเสนอแนะ :** ยกเลิกการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจาก เครื่องปรับอากาศ ซึ่งปัจจุบันมีจำนวนสถานประกอบการที่ขึ้นทะเบียนเสียภาษี จำนวน 802<sup>19</sup> แห่ง ทั่วประเทศ มีรายได้เป็นอันดับที่ 5 ในจำนวนสินค้าทั้งหมดที่กรมสรรพสามิตจัดเก็บ คือในปีงบประมาณ 2543จัดเก็บภาษีจากเครื่องปรับอากาศได้ 1093.11 ล้านบาท และในปีงบประมาณ 2544 จัดเก็บภาษีจากเครื่องปรับอากาศได้ 1050.56 ล้านบาท<sup>20</sup> (เป็นยอดรายได้รวมเครื่องปรับอากาศที่ใช้ในอาคาร และใช้ในรถยนต์ และเป็นยอดรายได้ทั้งจากภายในประเทศและนำเข้า) เนื่องจากรายได้หลักของภาษีสรรพสามิตมาจากสินค้า น้ำมัน รถยนต์ สุรา และยาสูบ จึงเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีจากเครื่องปรับอากาศมิได้เป็นรายได้หลัก หากแต่ก็มีปริมาณที่สูงพอสมควร ดังนั้น ในการพิจารณาแก้ไขไปในทางใด ควรจะได้พิจารณาอย่างรอบคอบ ซึ่งในเบื้องต้นได้พิจารณาเห็นว่า ในการยกเลิกการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากเครื่องปรับอากาศมีผลดีหลายด้าน ทั้งในด้านการเพิ่มผลผลิต เพิ่มศักยภาพในการทำงานและสร้างความเป็นธรรมต่อผู้บริโภคให้เกิดความเท่าเทียมกันในการเลือกบริโภคสินค้าด้วย เมื่อยกเลิกภาษีสรรพสามิตเครื่องปรับอากาศผู้ที่หลีกเลี่ยงภาษีส่วนนี้จะไม่คุ้มที่จะหลบเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มอีก แต่จะหันมาเข้าสู่ระบบการเสียภาษีปกติ ส่งผลให้ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มขยายออกไปครอบคลุมตลาดได้

<sup>19</sup> สำนักบริหารการจัดเก็บภาษี 2. กรมสรรพสามิต.

<sup>20</sup> ศูนย์สารสนเทศ. กรมสรรพสามิต, 2544.

### จงใจที่ดีพอสมควร

แต่เมื่อมีการยกเลิกการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับเครื่องปรับอากาศแล้ว ก็ควรมีรายได้จากสินค้าหรือบริการอื่นมาทดแทน เพื่อความมั่นคงของเสถียรภาพทางการเงินของรัฐบาล ทั้งนี้การจัดเก็บจากประเภทสินค้าและบริการใด ก็ควรจะได้พิจารณาถึงความสมเหตุสมผลในเรื่องของหลักเกณฑ์การคัดเลือกสินค้า และหลักการของภาษีสรรพสามิตด้วย ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่าควรจัดเก็บจากสถานบริการประเภทบันเทิง เช่นสถานบริการอบ อบ นวด มีจำนวน 136 แห่ง ในที่คลับ มีจำนวน 65 แห่ง คาราโอเกะ 3,397 แห่ง ดิสโก้เธค 94 แห่ง คาเฟ่ 483 แห่ง (เป็นจำนวนสถานบริการทั่วประเทศ)<sup>21</sup> เพราะการใช้จ่ายไปในกิจการเหล่านี้เห็นได้อย่างชัดเจนว่าไม่มีความจำเป็นใดๆ ทั้งสิ้นเป็นการใช้จ่ายกันอย่างฟุ้งเฟ้อ ส่งผลกระทบถึงความไม่มั่นคงของสถาบันครอบครัวตามมา อีกทั้งสถานบริการเหล่านี้มีการใช้น้ำ ใช้ไฟฟ้า กันอย่างฟุ่มเฟือย สิ้นเปลืองทรัพยากรมาก อีกประการหนึ่งสถานประกอบการเหล่านี้มีความเหมาะสมที่จะจัดเก็บภาษีสรรพสามิตอย่างยิ่ง เพราะนอกจากจะสอดคล้องตามหลักเกณฑ์การคัดเลือกสินค้าในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในหลักที่ 1 เรื่องการควบคุมและจำกัดการบริโภคแล้ว ลักษณะของสถานบริการดังกล่าวยังสอดคล้องกับนิยามตามกฎหมายด้วย นอกจากนี้ในต่างประเทศ เช่น ประเทศเกาหลี ได้มีการจัดเก็บภาษีสำหรับสถานอบอบ นวด แล้วโดยกำหนดการจัดเก็บเป็นรายบุคคลที่ไปใช้บริการ คนละ 10,000 วอน

ในการกำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีสำหรับสถานบริการดังกล่าวข้างต้น เห็นควรกำหนดให้จัดเก็บในอัตราตามมูลค่า ร้อยละ 10 เช่นเดียวกับสนามกอล์ฟ มีการจัดเก็บในลักษณะเดียวกัน

<sup>21</sup> คณะกรรมการพัฒนาสำรวจสถานบริการทางเพศและผู้ให้บริการทางเพศ. “รายงานการสำรวจสถานบริการทางเพศและผู้ให้บริการทางเพศ.” กลุ่มงานระบาด. กองกามโรค, 2544.

### 5.2.2 รดยนต์

รดยนต์แต่เดิมเป็นสินค้าที่ต้องจัดเก็บภาษีการค้าตามประมวลรัษฎากร ต่อมาเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2535 ได้มีการเปลี่ยนแปลงระบบภาษีอากรของประเทศ โดยมีการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้า ภาษีมูลค่าเพิ่มกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีในอัตราเดียว สำหรับสินค้าและบริการทุกประเภทและจัดเก็บภาษีทุกทอด และกำหนดอัตราภาษีจะเป็นแบบอัตราแยกนอก (Exclusive Tax Rate) ส่วนภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีที่จัดเก็บนอกเหนือจากภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมี หลักเกณฑ์ของภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีการขายเฉพาะอย่างจัดเก็บในระดับการผลิตเพียงขั้นตอนเดียวและมีลักษณะเป็นต้นทุนการผลิตโดยนำไปรวมเป็นฐานภาษีและถูกนับรวมเป็นฐานภาษีของภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยสำหรับสินค้าที่เสียภาษีสรรพสามิต เพื่อการคำนวณภาษีอัตราภาษีเป็นอัตราภาษีแบบรวมใน (Inclusive Tax Rate)

จากโครงสร้างของระบบภาษีอากรที่เปลี่ยนแปลงไปนี้ จะมีความสัมพันธ์กันระหว่างภาษีอากรแต่ละประเภท กล่าวคือ ภาษีมูลค่าเพิ่มจะเป็นภาษีการขายทั่วไปที่จัดเก็บจากสินค้าและบริการทุกประเภทไม่ว่าจะต้องเสียภาษีสรรพสามิตหรือไม่ก็ตาม ส่วนภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีการขายเฉพาะอย่างจัดเก็บจากสินค้าหรือบริการบางประเภทที่มีเหตุผลจะต้องจัดเก็บภาษีสูงกว่า ภาษีมูลค่าเพิ่ม สรุปได้ว่าสินค้าหรือบริการที่เสียภาษีสรรพสามิตจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น รดยนต์จึงเป็นสินค้าที่นำเข้ามาอยู่ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต เพื่อให้มีการปรับปรุงโครงสร้างของกฎหมายได้ทันสมัยและรดยนต์เป็นสินค้าที่ควรต้องรับภาระภาษีเพิ่มขึ้นมากกว่าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงอาจกล่าวได้ว่าการเลือกสินค้านำเข้าจัดเก็บภาษีสรรพสามิตก็เนื่องจากเหตุผลว่าเป็นสินค้าประเภทฟุ่มเฟือย เป็นสินค้าที่ใช้ประโยชน์จากถนนอันเป็น

รถยนต์ที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิตในปัจจุบันมีดังนี้

1. รถยนต์นั่ง แบ่งเป็น

รถยนต์สำเร็จรูป อัตราการจัดเก็บภาษีจะแตกต่างกันตามความจุ  
กระบอกสูบ และกำลังเครื่องยนต์ (กำหนดในอัตราร้อยละ 35, 41, 48)

รถยนต์นั่งตรวจการณ์ จัดเก็บภาษีตามมูลค่าร้อยละ 29

รถยนต์นั่งกึ่งบรรทุก จัดเก็บภาษีตามมูลค่าร้อยละ 18

รถยนต์นั่งที่มีกระบะ จัดเก็บภาษีตามมูลค่าร้อยละ 12, 20

รถยนต์นั่งดัดแปลงโดยผู้ประกอบการ จัดเก็บภาษีตาม  
มูลค่าร้อยละ 20 ยกเว้นส่วนที่เป็นมูลค่าของรถยนต์กระบะหรือสิ่งใดๆและดัดแปลงโดยผู้ดัดแปลง  
จัดเก็บภาษีตามมูลค่าร้อยละ 20

2. รถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน โดยให้ ยกเว้นภาษีสำหรับรถยนต์  
นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ที่ใช้เป็นรถพยาบาลของส่วนราชการ โรงพยาบาลหรือ  
องค์กร

3. รถยนต์กระบะที่มีน้ำหนักบรรทุกไม่เกิน 4,000 กิโลกรัม

เหตุผลในการจัดเก็บภาษีรถยนต์ ก็เนื่องจากรถยนต์เป็นสินค้าประเภทฟุ่มเฟือย ซึ่ง  
ถูกต้องและเป็นไปตามหลักเกณฑ์ในการเลือกสินค้า เข้าหลักเกณฑ์ ข้อที่ 2 นอกจากนี้รถยนต์ยังเป็น  
สินค้าที่ใช้น้ำมันในการขับเคลื่อนไปตามถนนซึ่งเกิดจากรัฐเป็นผู้สร้างให้ ผู้ใช้ถนนหรือผู้ได้รับ  
ประโยชน์อื่นจากถนนดังกล่าว ถือเป็นผู้ที่ได้รับประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐ ตามหลักเกณฑ์  
หลักที่ 3

ต่อมาเมื่อสภาพสังคมเปลี่ยนแปลงไปการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ โดยอาศัย  
หลักเกณฑ์ในเรื่องความฟุ่มเฟือย เนื่องจากปัจจุบันยานพาหนะบางประเภทสำหรับการเดินทาง  
กลายเป็นสิ่งจำเป็นต่อการดำรงชีวิตด้วยส่วนหนึ่ง ดังนั้นหากมองในแง่ของหลักเกณฑ์ข้อนี้แล้ว เมื่อ  
ภาวะการดำเนินชีวิตเปลี่ยนแปลงไปตามกาลเวลา คุณลักษณะความจำเป็นของชนิดสินค้าที่มี  
ความสำคัญต่อชีวิตความเป็นอยู่ของคนสังคมเพิ่มมากขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่ง รถยนต์ที่เป็นคันแรกของ  
ครอบครัว ประเภทสินค้าที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิตก็ย่อมต้องเปลี่ยนไปด้วย อาจมีการกำหนดเกณฑ์  
สำหรับรถยนต์เพิ่มมากขึ้น โดยระบุให้จัดเก็บเฉพาะรถยนต์ที่มีลักษณะฟุ่มเฟือย เป็นคันที่สองของ  
ครอบครัว หากแต่สำหรับกรณีรถยนต์นี้ นอกจากจะเป็นสินค้าที่สอดคล้องกับหลักการสินค้าฟุ่มเฟือย  
แล้ว ยังสอดคล้องกับหลักการได้รับประโยชน์จากรัฐ ดังนั้นจึงเห็นว่าการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต



ผู้วิจัยเห็นว่ากรณีรถยนต์แม่ลักษณะประโยชน์ของตัวสินค้านั่นเองได้เปลี่ยนแปลงไปจนไม่มีความสอดคล้องกับหลักเกณฑ์หนึ่ง แต่ยังคงเป็นสินค้าที่ควรต้องจัดเก็บภาษีสรรพสามิต เพราะเป็นสินค้าที่ยังคงมีความสอดคล้องกับอีกหลักเกณฑ์หนึ่ง ถูกต้องสอดคล้องหลักเกณฑ์การคัดเลือกสินค้าเพื่อการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต อันเป็นเหตุผลที่สมควรในการกำหนดสินค้าประเภทรถยนต์ไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต

จากการที่กำหนดเหตุผลความจำเป็นในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้ารถยนต์เกิดจากการปรับระบบโครงสร้างภาษี แต่เมื่อลักษณะของสินค้าเปลี่ยนแปลงจนไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์เดิมบางหลักเกณฑ์ แต่ยังคงสามารถจัดเก็บโดยอาศัยหลักเกณฑ์อื่นได้ ซึ่งเป็นความเห็นของผู้วิจัยที่มองว่าลักษณะสินค้าบางชนิดอาจมีความสอดคล้องกับหลักเกณฑ์หลายหลักเกณฑ์

จากการศึกษาถึงประเภทรถยนต์ที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต จะเห็นว่ามีการกำหนดให้จัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์ดัดแปลงด้วย โดยมีการออกกฎหมายมาเพื่อรองรับการบริหารจัดเก็บ ซึ่งเป็นกรณีที่บิดเบือนโครงสร้างการบริหารจัดเก็บภาษีสรรพสามิตออกไปจากหลักการของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตโดยทั่วไปที่กำหนดให้จัดเก็บจากผู้ผลิต ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม และฐานภาษีคิดจากราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม หากแต่กรณีรถยนต์ดัดแปลงได้กำหนดแยกออกจากโครงสร้างเดิมอย่างเห็นความแตกต่างได้ชัด กล่าวคือ การดัดแปลงรถยนต์ ผู้ดัดแปลงเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต โดยความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษีสำหรับสินค้า รถยนต์ของผู้ดัดแปลงให้เกิดขึ้นเมื่อการดัดแปลงสิ้นสุดลง โดยผู้ดัดแปลงต้องยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนที่การดัดแปลงสิ้นสุดลงแม้จะยังไม่ได้นำสินค้าออกจากสถานที่ดัดแปลงก็ตาม โดยให้ถือราคาค่าจ้างแรงงานดัดแปลง บวกด้วยค่าวัสดุอุปกรณ์หรือค่าจ้างทำของ ซึ่งรวมค่าวัสดุอุปกรณ์อยู่ด้วยแต่ต้องไม่ต่ำกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำสำหรับค่าใช้จ่ายในการดัดแปลงและค่าวัสดุอุปกรณ์ตามที่อธิบดีกำหนด<sup>22</sup> เป็นฐานในการคำนวณภาษี

จะเห็นว่าสินค้ารถยนต์ซึ่งเป็นสินค้าชนิดเดียวกัน หากแต่มีการกำหนดไว้เป็น 2 โครงสร้างในระบบเดียวกันมีการสร้างแนวทางการจัดเก็บไว้เป็น 2 แนวทาง ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่าลักษณะที่เป็นการบิดเบือนหลักการของภาษีสรรพสามิต เพียงเพื่อวัตถุประสงค์ต้องการที่จะคงรายได้ไว้ให้เท่าเดิม หลังจากมีการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ การเสนอแนวความคิดวิเคราะห์ในเรื่องดังกล่าวมุ่งประสงค์ในเรื่องของหลักการเท่านั้น มิได้ก้าวล่วงไปถึงการปฏิบัติแต่อย่างใด เพราะหลักการและ

<sup>22</sup>ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่องการกำหนดเกณฑ์ขั้นต่ำสำหรับค่าใช้จ่ายและค่าวัสดุอุปกรณ์ในการดัดแปลงรถยนต์ ตามมาตรา 144 เบญจ ลงวันที่ 17 กันยายน พ.ศ. 2536.

มิได้กำหนดจากมูลค่าของรถยนต์คันที่ดัดแปลงทั้ง

หากมองในเรื่องของการปฏิบัติ เพื่อให้เกิดเป็นธรรมต่อผู้ประกอบการด้านนี้ การบัญญัติกฎหมาย ออกมารองรับเช่นนี้น่าจะเหมาะสมแล้ว

### 5.2.3 สนามกอล์ฟ

จากที่ทราบแล้วในบทที่ 3 ว่าเหตุผลในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต สำหรับสนามกอล์ฟ เนื่องจากถือว่าเป็นสถานบริการประเภทที่ฟุ่มเฟือย เป็นการจัดเก็บตามหลักที่ 2 เหตุที่พิจารณาว่ามี ลักษณะฟุ่มเฟือยเพราะผู้ใช้บริการสนามกอล์ฟเป็นผู้มีฐานะทางการเงินดีภาระภาษีย่อมไม่มีผลกระทบต่อผู้เล่นกอล์ฟและจากข้อเท็จจริงที่พบว่ารายได้จากการจัดเก็บภาษีสนามกอล์ฟมีแนวโน้มสูงขึ้น กล่าวคือ ในปีงบประมาณ 2541 ซึ่งเป็นปีที่เริ่มจัดเก็บภาษีจากสนามกอล์ฟจัดเก็บภาษีได้จำนวน 163 ล้านบาท ปี 2542 จัดเก็บได้ 200 ล้านบาท ปีงบประมาณ 2543 จัดเก็บภาษีได้ 218 ล้านบาท และ ปีงบประมาณ 2544 จัดเก็บได้ 246 ล้านบาท<sup>23</sup> แสดงว่า แม้ภาวะเศรษฐกิจจะตกต่ำ แต่รายรับของ สนามกอล์ฟก็ไม่ได้ลดลง ทั้งที่อัตราภาษีสรรพสามิตเท่าเดิมไม่มีการเปลี่ยนแปลง ประกอบกับกีฬา กอล์ฟเป็นกิจกรรมที่มีค่าใช้จ่ายสูงมาก จึงพอจะอนุมานได้ว่า ผู้เล่นกีฬากอล์ฟต้องเป็นผู้มีรายได้สูง ควรที่จะรับภาระภาษี

ในส่วนนี้ผู้วิจัยมีความเห็นว่า หากพิจารณาในเรื่องของหลักเกณฑ์แล้ว นอกจากเป็นบริการ ประเภทฟุ่มเฟือยแล้ว กิจการสถานบริการสนามกอล์ฟมีส่วนก่อให้เกิดผลกระทบต่อสิ่งแวดล้อม เช่น การตัดต้นไม้เพื่อการสร้างสนามกอล์ฟ การนำทรัพยากรที่ดิน และน้ำไปใช้เป็นจำนวนมาก ทำให้ ภาวการณ์ผลิตอื่นต้องเสียประโยชน์จากการใช้ทรัพยากรดังกล่าว ดังนั้นลักษณะสถานบริการนี้จึงน่าจะ เข้าหลักเกณฑ์ข้อที่ 4 เรื่องของสิ่งแวดล้อมด้วย กล่าวคือสถานบริการสนามกอล์ฟ เป็นสถานบริการที่ จัดเก็บภาษีสรรพสามิตสอดคล้อง ตามหลักเกณฑ์ 2 ข้อ คือ เรื่องของความฟุ่มเฟือย ตามหลักที่ 2 และ เรื่องของสิ่งแวดล้อมตามหลักที่ 4

<sup>23</sup> รายงานประจำปี กรมสรรพสามิต ปีงบประมาณ 2544, สถิติรายได้กรมสรรพสามิต ตั้งแต่ ปีงบประมาณ 2533-2544, หน้า 45.

ภาษีสนามกอล์ฟของประเทศในแถบเอเชีย ปรากฏว่ามีการจัดเก็บภาษีสนามกอล์ฟ เช่นเดียวกัน เช่น ประเทศญี่ปุ่นเก็บภาษีในประเภทภาษีสรรพากร และประเทศเกาหลีใต้เก็บภาษีใน ภาษีประเภทสรรพสามิต โดยถือว่าเป็นบริการประเภทฟุ่มเฟือย<sup>24</sup>

จากเหตุผลที่นำธุรกิจบริการประเภทสนามกอล์ฟเข้าระบบภาษีสรรพสามิต เนื่องจาก เป็นธุรกิจที่ฟุ่มเฟือยและผู้มีฐานะการเงินดีเท่านั้นที่จะเข้าไปใช้บริการได้ ซึ่งการให้เหตุผลในเรื่อง ของความฟุ่มเฟือยนั้น ผู้วิจัยเห็นว่าเป็นกรณีที่ต้องการให้มีความสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ ในการ คัดเลือกสินค้าและบริการเพื่อนำเข้าระบบภาษีสรรพสามิต ซึ่งมีความสมเหตุสมผลเพราะต่างประเทศ เช่น ประเทศสาธารณรัฐเกาหลี ก็มีการจัดเก็บภาษีจากสนามกอล์ฟ หากแต่ถ้าจะพิจารณาถึงในกลุ่ม ประเภทที่พัฒนาแล้ว เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศแคนาดา ไม่มีการจัดเก็บภาษีจากสนาม กอล์ฟ ซึ่งอาจเป็นไปได้ว่าประเทศเหล่านั้นมองว่าการเล่นกอล์ฟเป็นกีฬาประเภทหนึ่ง ดังที่มี ผู้ประกอบการสถานบริการประเภทสนามกอล์ฟพยายามโต้แย้งในขณะนี้ว่าไม่ควรให้มีการจัดเก็บ ภาษีสรรพสามิตเพราะการเล่นกอล์ฟ ถือว่าเป็นการออกกำลังกายในด้านการกีฬา มีการจัดให้มีการ แข่งขัน มีกฎกติกาที่เป็นที่นิยมและยอมรับกันทั่วโลก เพราะฉะนั้นจึงไม่ควรต้องรับภาระภาษี สรรพสามิต

การที่กำหนดให้จัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสถานบริการประเภทสนามกอล์ฟ กฎหมาย ไม่ได้กำหนดไว้อย่างชัดเจน จึงทำให้มีปัญหาเรื่องการตีความกฎหมายไม่ชัดเจน นำไปสู่ความสับสน ในการจดทะเบียนภาษีสรรพสามิตสนามกอล์ฟ ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ที่ กำหนดให้สถานบริการสนามกอล์ฟที่ต้องเสียภาษีสนามกอล์ฟต้องเป็นสถานบริการทางธุรกิจโดยการ ตีความกฎหมายดังกล่าว กรมสรรพสามิตได้กำหนดแนวทางในการปฏิบัติว่า ถ้าสนามกอล์ฟใดมีการ เรียกเก็บค่าสมาชิกหรือเปิดรับสมาชิกจากบุคคลภายนอกให้ถือว่าสนามกอล์ฟนั้นดำเนินกิจการเป็น ธุรกิจ ผู้ประกอบการสนามกอล์ฟมีความรับผิดชอบที่ต้องจดทะเบียนภาษีสรรพสามิตและต้องเสีย ภาษีตามราคาบริการปกติ แต่ถ้าสนามกอล์ฟไม่มีการเรียกเก็บค่าใช้จ่ายใด ๆ ทั้งสิ้นจากผู้ใช้นาม ให้ถือว่าสนามกอล์ฟแห่งนั้นไม่ได้ดำเนินกิจการเป็นธุรกิจ จึงไม่ต้องจดทะเบียนภาษีสรรพสามิตและ ไม่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต<sup>25</sup>

ในส่วนของบทบัญญัติของกฎหมายได้กำหนดนิยามของสถานบริการไว้ในพิกัดอัตราภาษี สรรพสามิต ตอนที่ 9 ท้ายพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ดังนี้

<sup>24</sup>เอกสารอัดสำเนาเรื่อง "โครงสร้างภาษีอากรของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี." กรมสรรพสามิต.

<sup>25</sup>บุญชัย พิทักษ์ดำรงกิจ. "การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสถานบริการประเภทกอล์ฟ." สามิตสาร. 56, 6. พฤศจิกายน- ธันวาคม 2543, หน้า 21.

“สถานบริการ” หมายความว่าสถานที่สำหรับประกอบกิจการในด้านบริการบันเทิงหรือ หออ่อนใจต่าง ๆ เพื่อหารายได้เป็นธุรกิจ เช่น สถานมหรสพที่ฉายภาพยนตร์ สนามแข่งม้า ในดัลลาส คาบาเรต์ ดิสโก้เธค สถานอาบน้ำ นวดหรืออบตัว เป็นต้น

จากนิยามดังกล่าว จะเห็นได้ว่าให้ความหมายไว้อย่างกว้าง ๆ พร้อมกับยกตัวอย่างของ ประเภทสถานบริการไว้ด้วย ซึ่งจากหลายตัวอย่างดังกล่าว พอจะอนุมานได้ว่ามุ่งจะจัดเก็บภาษีเพื่อทำ การควบคุมสถานบันเทิงหรือสถานที่ที่ขัดต่อศีลธรรม วัฒนธรรมอันดีของบุคคลทั่วไป ซึ่ง เป็นเรื่องที่ต้องการควบคุม มิให้มีการบริการในลักษณะที่หมิ่นเหม่ต่อศีลธรรม ดังนี้ ผู้วิจัยมีความเห็น ว่าหากมองในเรื่องของหลักเกณฑ์การคัดเลือกสินค้า การกำหนดในลักษณะนี้จะเป็นการกำหนดที่ สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ ตามข้อที่ 1 คือการบริโภคที่อาจก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรม อันดี การที่มีการเลือกเก็บภาษีจากสินค้าเหล่านี้เป็นพิเศษเนื่องจากการบริโภคสินค้าประเภทนี้ จะ ก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพของผู้บริโภคเองและก่อให้เกิดต้นทุนต่อสังคมด้วย ในการพิจารณาตาม เจตนารมณ์ของกฎหมายที่บัญญัตินิยามสถานบริการจะเห็นได้ว่ามีความสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ ใน ข้อที่ 1 อย่างเห็นได้ชัด

ดังนั้น จึงมีความเห็นว่าสนามม้า ในดัลลาส คาบาเรต์ ดิสโก้เธค สถานอาบน้ำ นวดหรือ อบตัว เป็นสถานที่ที่หออ่อนใจซึ่งมีลักษณะประเภทเดียวกันมองในแง่ของศีลธรรมแล้วเป็นกิจการที่ ขัดต่อความรู้สึกที่ดี สำนึกที่ดีของบุคคล หากแต่สนามกอล์ฟมิได้เป็นสถานที่ให้ความรู้สึก เช่นนั้น กล่าวคือลักษณะของสถานบริการมิได้อยู่ในกลุ่มดังที่นิยามไว้ ดังนั้นในความเห็นของผู้วิจัยตามนิยาม ของสถานบริการจึงไม่ควรที่จะรวมสนามกอล์ฟไว้ด้วย เนื่องจากขัดต่อเจตนารมณ์ของการนิยาม กฎหมาย

จากบทวิเคราะห์ดังกล่าว จึงพอสรุปได้ว่าหากมองถึงเหตุผลและโดยลักษณะของสนาม กอล์ฟโดยรวมแล้ว การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเพราะจัดเป็นสิ่งที่ฟุ่มเฟือยและเพื่อรักษาลิ่งแวดล้อมก็ ย่อมจะเหมาะสมหากแต่ถ้ามองในเรื่องของบทบัญญัติกฎหมายแล้วการจัดเก็บภาษีสนามกอล์ฟมิได้ สอดคล้องตามหลักเกณฑ์ในข้อดังกล่าว เพราะสนามกอล์ฟไม่เป็นสถานบริการตามความมุ่งหมายที่ นิยาม ให้ความหมายไว้ การที่จะพิจารณาว่าสินค้าใดมีลักษณะที่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ใด หลักเกณฑ์หนึ่งใน 4 ประการ แล้วยังต้องมีการพิจารณาในเรื่องของบทบัญญัติของกฎหมาย ประกอบด้วย เพราะการที่จะกำหนดให้สินค้าใดเป็นสินค้าที่ควรจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ควร พิจารณาอย่างรอบคอบในบทบัญญัติของกฎหมาย ควรจะต้องมีความสอดคล้องต้องกันกับหลักเกณฑ์ การคัดเลือกดังกล่าวด้วย จึงจะถือว่าเป็นการจัดเก็บสินค้าในระบบภาษีสรรพสามิตที่ชอบด้วย หลักการและเหตุผลทางกฎหมาย

โดยสรุปการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสถานบริการในปัจจุบันตามที่นิยามไว้ในกฎหมาย ควรอาศัยหลักเกณฑ์ในเรื่องการควบคุมการบริโภค ตามข้อ 1 ซึ่งความมุ่งหมายของการจัดเก็บในปัจจุบันมิได้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวแต่อย่างใด

ในเรื่องของหลักการ หากการจัดเก็บภาษีสนามกอล์ฟ โดยอาศัยเหตุผลว่าเพราะเป็นสิ่งฟุ่มเฟือยก็ย่อมจะชอบด้วยเหตุผล แต่หากมองว่าเป็นกีฬาประเภทหนึ่งก็ไม่ควรที่จะมีภาระภาษีเข้ามารบกวนค่าใช้จ่ายในส่วนตัวผู้วิจัยมองว่า การเล่นกอล์ฟเป็นกีฬาประเภทหนึ่ง ซึ่งเป็นการออกกำลังกายที่ต้องใช้จ่ายที่สูงพอสมควร หากแต่การดูแลสถานที่ก็นับว่าสร้างความสูญเสียทรัพยากรธรรมชาติพอสมควร เช่น น้ำที่ต้องนำมารดต้นไม้หรืออาจกล่าวได้ว่าเป็นสถานที่ที่ต้องมีค่าใช้จ่ายในการบำรุงรักษาสูง จัดว่าก่อให้เกิดความฟุ่มเฟือยได้ จึงเห็นด้วยว่า ณ ปัจจุบันสนามกอล์ฟควรที่จะต้องรับภาระภาษีสรรพสามิต ด้วยเหตุผล 2 ประการ คือเป็นสถานบริการประเภทที่ฟุ่มเฟือย และเพื่อประโยชน์ในเรื่องของการรักษาสภาพแวดล้อม

**ข้อเสนอแนะ :** แก่ไขพระราชบัญญัติพิทักษ์อัตราภาษีสรรพสามิตโดยกำหนดคำจำกัดความของสถานบริการ ในตอนที่ 9 ให้มีขอบข่ายที่กว้างมากขึ้น เพื่อครอบคลุมประเภทสถานบริการที่มีมากขึ้นตามยุคตามสมัย ให้มีลักษณะของสถานบริการที่หลากหลาย เพื่อจะได้ไม่เกิดปัญหาให้เกิดข้อโต้แย้งและส่งผลต่อให้เกิดความสับสนต่อผู้ปฏิบัติทำให้การจัดเก็บมีประสิทธิภาพและเกิดผลในทางปฏิบัติอย่างต่อเนื่องและจริงจัง

### 5.3 ปัญหาการคำนวณภาษีสรรพสามิต

อัตราภาษีและการคำนวณภาษีสรรพสามิตในประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศสาธารณรัฐเกาหลีจะเก็บอัตราตามปริมาณหรืออัตราที่กำหนดแน่นอน และไม่นำภาษีสรรพสามิตที่คำนวณได้มารวมในฐานที่ใช้คำนวณภาษี ซึ่งแตกต่างจากของประเทศไทย และประเทศแคนาดา ที่ส่วนใหญ่จะใช้อัตราภาษีตามมูลค่าและนำภาษีที่คำนวณได้รวมเป็นฐานในการคำนวณภาษีด้วย ซึ่งก็เป็นกรณีที่ทำให้ภาระภาษีที่แท้จริงสูงกว่าอัตราที่กำหนดไว้ ด้วยอาจเป็นนโยบายในการเรียกภาษีเพิ่มเพื่อรายได้ของรัฐโดยมิให้ผู้เสียภาษีมักมีความรู้สึกว่าคุณต้องรับภาระภาษีสูงเกินความจำเป็น ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่าการกำหนดลักษณะการคำนวณที่นำภาษีที่คำนวณได้มารวมเป็นฐานเพื่อใช้ในการคำนวณภาษีสรรพสามิตที่จะต้องชำระนั้น ก็เพื่อประโยชน์ในเชิงรายได้เป็นสำคัญ กลุ่มประเทศที่มีวิธีการแบบเดียวกันนี้คือ ประเทศแคนาดาและประเทศไทย ซึ่งเข้าใจว่าระบบการบริหารจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในประเทศไทยคงจะนำรูปแบบของประเทศแคนาดาเป็นแนวทางในการดำเนินการ เนื่องจากการวางระบบ

ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีที่รัฐบาลสามารถใช้เป็นเครื่องมือในด้านการลงโทษ เพราะมีลักษณะเป็นการควบคุมการบริโภคสินค้า นอกเหนือจากความจำเป็นสำหรับชีวิตประจำวันแล้วยังเป็นเครื่องมือของรัฐบาลสำหรับการหารายได้ด้วย โดยที่การดำเนินการเพื่อควบคุมการบริโภค และหารายได้จะสามารถประสบความสำเร็จได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลนั้น จะต้องมีลักษณะที่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดีและแนวทางสำหรับการปฏิบัติอย่างแนชัด สามารถปฏิบัติได้อย่างจริงจังโดยกรมมีกฎหมาย ระเบียบเป็นบรรทัดฐานในการปฏิบัติ แต่อย่างไรก็ตาม แม้จะมีการกำหนดแนวทางเพื่อปฏิบัติไว้แล้ว กรณียังคงมีปัญหาบางประการ ซึ่งจะได้ทำการวิเคราะห์ในเรื่องดังต่อไปนี้

### 5.3.1. ปัญหาการกำหนดมูลค่าเพื่อเป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิต

มูลค่าเป็นสาระสำคัญของจำนวนเงินภาษี มูลค่าที่จะใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีในที่นี้ก็คือ ราคาขาย ซึ่งหลายประเทศเมื่อมีการกำหนดอัตราภาษีตามมูลค่าแล้ว จะมีการกำหนดราคาขายไว้อย่างชัดเจน เช่น

สินค้าตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 และพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 ล้วนแต่กำหนดให้ถือราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม เป็นฐานในการคำนวณภาษี ดังนี้

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ให้ถือมูลค่าของสินค้าหรือบริการ เป็นฐานในการคำนวณภาษีตามราคาดังนี้

- 1) กรณีการผลิตสินค้าให้ถือราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมผลิตสินค้านั้น
- 2) กรณีการให้บริการ ให้ถือรายรับที่ได้รับ ทั้งนี้ เจ้าพนักงานมีอำนาจกำหนดรายรับขั้นต่ำได้ตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด
- 3) กรณีนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ ให้ถือราคา ซี.ไอ.เอฟ. บวกด้วยอากรขาเข้าและค่าธรรมเนียมพิเศษ(ถ้ามี) แต่ไม่รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่ม

พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 การกำหนดมูลค่าของสุราเพื่อคำนวณภาษีนั้นให้รวมภาษีสุราที่พึงต้องชำระด้วย ดังนี้

<sup>26</sup>C.K. TAYLOR. บันทึก : แนะนำและข้อเสนอแนะสำหรับกรมสรรพสามิต. กองวิชาการ  
พฤษภาคม, 2529, กรมสรรพสามิต.

(1) กรณีสุราที่ทำในราชอาณาจักร ให้ถือตามราคา ณ โรงงานสุรา ในกรณีที่ไม่มีราคาขาย ณ โรงงานสุราดังกล่าวหรือราคาขาย ณ โรงงานสุรา มีหลายราคา ให้ถือตามราคาที่ยกขีติประกาศ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจประกาศมูลค่าของสุราที่ทำในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีโดยกำหนดจากราคาขาย ณ โรงงานสุราในตลาดปกติ

(2) ในกรณีสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรให้ถือราคา ซี.ไอ.เอฟ ของสุรารวมด้วยอากรขาเข้า ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนและภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่กำหนด แต่ไม่รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในกรณีที่ผู้นำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนหรือตามกฎหมายอื่นให้นำอากรขาเข้าซึ่งได้รับยกเว้นหรือลดอัตราดังกล่าวมารวมในการคำนวณมูลค่าตาม (2) ด้วย

พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 การกำหนดมูลค่าเพื่อเสียค่าแสตมป์ยาสูบ (ภาษียาสูบ) นั้นให้รวมค่าแสตมป์ยาสูบที่พึงต้องชำระด้วย ดังนี้

(1) ในกรณียาเส้นที่ทำในราชอาณาจักรให้ถือตามราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ในกรณีไม่มีราคาขายยาเส้น ณ โรงอุตสาหกรรมยาสูบ หรือมีหลายราคาให้ถือตามราคาที่ยกขีติประกาศ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บค่าแสตมป์ยาสูบอธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศมูลค่าของยาเส้นที่ผลิตในราชอาณาจักร เพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณค่าแสตมป์ยาสูบโดยกำหนดจากราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมในตลาดปกติ ในกรณียาสูบที่ทำในราชอาณาจักร ให้ถือตามราคาขายตามที่ยกขีติประกาศกำหนดเป็นราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมยาสูบ

(2) ในกรณียาเส้นหรือยาสูบที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ให้ถือราคาซี.ไอ.เอฟ. ของยาเส้นหรือยาสูบบวกด้วยอากรขาเข้า ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แต่ไม่รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในกรณีที่ผู้นำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดอัตราอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนหรือตามกฎหมายอื่นให้นำอากรขาเข้าที่ได้รับยกเว้นหรือลดอัตราดังกล่าวมารวมในการคำนวณมูลค่าตาม (2) ด้วย

บทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวได้มีการกำหนดมูลค่าเพื่อเป็นฐานในการเสียภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรไว้ว่าให้ถือราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม โดยรวมภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระเป็นฐานสำหรับใช้ในการคำนวณภาษีโดยมิได้มีการกำหนดราคาขายไว้อย่างชัดเจน ไม่มี

ราคาขายของสินค้าอื่น ๆ (นอกจากไวน์) ประกอบด้วยมูลค่าของราคาสินค้า บวกด้วยค่าใช้จ่ายอื่นใดที่ผู้ซื้อต้องชำระให้แก่ผู้ขายไม่ว่าจะชำระในเวลาเดียวกับการชำระราคาสินค้าหรือไม่ และให้รวมถึงค่าโฆษณา ค่าบริการ ค่าประกัน และค่าธรรมเนียมอื่นใดที่ผู้ขายได้เรียกเก็บจากผู้ซื้อด้วยบวกด้วย ภาษีสรรพสามิตที่ต้องชำระตาม Excise Act

ราคาขายสำหรับไวน์ประกอบด้วยราคาขายของไวน์รวมทั้งภาษีสรรพสามิตที่ต้องชำระสำหรับไวน์ตาม Excise Tax Act บวกด้วยค่าใช้จ่ายอื่นที่ผู้ซื้อต้องชำระให้แก่ผู้ขายไม่ว่าจะชำระกันในเวลาเดียวกับการชำระราคาขายหรือไม่ และให้รวมถึงค่าโฆษณา ค่าบริการ ค่าประกัน และค่าธรรมเนียมอื่นที่ผู้ขายได้เรียกเก็บจากผู้ซื้อ รวมทั้งภาษีสรรพสามิตที่ต้องชำระตามที่กำหนดไว้ใน Excise Act (ถ้ามี) ซึ่งจะเกิดขึ้นในกรณีที่มีการนำสุราที่ต้องเสียภาษีตาม Excise Act มาใช้ในการผลิตไวน์ด้วย

ราคาขายที่ใช้ในการคำนวณภาษีสำหรับไวน์ที่นำเข้า คือ ราคาที่ใช้ในการคำนวณภาษีศุลกากร บวกด้วยภาษีศุลกากรที่ต้องชำระสำหรับสินค้านั้น และภาษีสรรพสามิตที่ต้องชำระสำหรับไวน์ตาม Excise Act ด้วย

ราคาขายของสินค้าทั้งที่ผลิตในประเทศและนำเข้านั้นให้รวมทั้งมูลค่าของหีบห่อ กล่องขวดหรือภาชนะบรรจุอื่น ๆ ด้วย แต่ในส่วนที่เกี่ยวกับราคาสินค้าที่ผลิตในประเทศจะไม่รวมค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ที่ผู้ผลิตสินค้าต้องจ่ายให้แก่เจ้าหน้าที่ของรัฐไว้ในราคาสินค้าที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีด้วย เช่น ค่าธรรมเนียมในการตรวจสอบสินค้าหรือค่าธรรมเนียมในการปิดแสตมป์หรือเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีสำหรับสินค้า เป็นต้น

จากบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวข้างต้นทำให้ทราบว่าภาษีสรรพสามิตของไทย กฎหมายได้กำหนดฐานภาษีให้ใช้ราคาขาย ณ สถานที่ผลิตสินค้าซึ่งจะเรียกชื่อแตกต่างกันในกฎหมายแต่ละฉบับ เช่น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 8 กำหนดให้ใช้ราคา



ในกรณีที่ผู้ผลิตสินค้าได้ทำการผลิตและขายปลีกต่อลูกค้าโดยตรง ภาษีสรรพสามิตของสหรัฐอเมริกากำหนดให้ราคาขายที่เป็นฐานภาษีจะต้องกำหนดขึ้นเป็นพิเศษ โดยให้นำราคาขายปลีกไปเปรียบเทียบกับราคาขายสูงสุดที่ผู้ผลิตจะขายสินค้านั้นให้กับผู้ขายส่งตามปกติทั่วไปของการค้าขาย ถ้าราคาใดต่ำกว่าให้ใช้ราคานั้นเป็นฐานในการคำนวณภาษี หรือถ้าเป็นการขายโดยส่งสินค้าไปให้ลูกค้า เช่น ส่งให้ลูกค้าทางไปรษณีย์ หรือขายโดยวิธีอื่นใดที่ราคาต่ำกว่าในตลาดปกติให้ใช้ราคาขายโดยผู้ผลิตตามปกติทั่วไปสำหรับสินค้าประเภทนั้น เป็นฐานในการคำนวณภาษีตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่รัฐมนตรีว่ากระทรวงการคลังกำหนด ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับภาษีสรรพสามิตของไทย สำหรับกรณีนี้จะถือว่าเป็นกรณีที่ไม่มียาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ซึ่งกฎหมายกำหนดให้ถือตามราคาเพื่อวัตถุประสงค์สรรพสามิตประกาศกำหนดตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง กล่าวคือ กรณีไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ให้กำหนดราคาโดยวิธีใดวิธีหนึ่ง ดังนี้

(1) ใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมนั้น ที่ขายสินค้าประเภท ชนิด คุณภาพ และปริมาณเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน โดยเฉลี่ยล่วงหน้าหกในระยะเวลาสามเดือนที่ล่วงมาแล้ว หากไม่มีให้ใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมของผู้ประกอบอุตสาหกรรมรายอื่นที่ขายสินค้าประเภท ชนิด คุณภาพ และปริมาณเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน โดยเฉลี่ยเช่นกัน

(2) ในกรณีที่ไม่มีข้อกำหนดราคาขายดังกล่าวได้ ให้ใช้ราคาจากต้นทุนของสินค้าบวกด้วยกำไรตามอัตรามาตรฐานของสินค้าประเภทนั้น ๆ หากไม่มี ให้ใช้ราคาขายปลีกสูงสุดของสินค้าในตลาดปกติในเดือนที่ล่วงมาแล้ว หักด้วยกำไรตามอัตรามาตรฐานของสินค้าประเภทนั้น ๆ

กรณีที่ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมมีหลายราคา ให้ใช้ราคาขายสูงสุดต่อหน่วยซึ่งยังมีได้หักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนใด ๆ ของสินค้านั้นในเดือนที่ล่วงมาแล้ว

จะเห็นได้ว่า เมื่อมีการกำหนดราคาขายให้เป็นมูลค่าที่จะนำมาคำนวณภาษีแล้ว ทั้งในประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศแคนาดา ได้มีการกำหนดความหมายและขอบเขตที่ชัดเจนต่างจากการปฏิบัติของประเทศไทย ไม่ได้มีการกำหนดขอบข่ายไว้ ทางปฏิบัติ จึงมีปัญหาความเห็นที่แตกต่างกันออกไปของหน่วยงานผู้ปฏิบัติ ดังนั้น เพื่อความมีประสิทธิภาพในการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่และเกิดความยุติธรรมต่อผู้ประกอบการที่เสียภาษี เพราะการที่ไม่มีกำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องราคาขายไว้อย่างแน่นอนแล้ว การปฏิบัติอาจสามารถเลือกปฏิบัติได้โดยกำหนดราคาขายของสินค้าชนิดเดียวกัน หากแต่กำหนดต่างกันจะทำให้เกิดความได้เปรียบเสียเปรียบในแง่ของต้นทุนการผลิต และธุรกิจการค้าด้วย ดังนั้นปัจจุบัน ทำให้เกิดข้อกังขาในเรื่องของมาตรฐานการกำหนดราคาขาย ซึ่งแต่ละ

1) ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม คือ ราคาที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมขายให้แก่ผู้ซื้อที่ปรากฏตามใบกำกับภาษี (invoice) โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร โดยไม่พิจารณาในเรื่องของต้นทุนการผลิตหรือค่าใช้จ่ายอื่นๆ นอกจากราคาตามที่ลงในใบกำกับภาษีว่าได้ทำการขายเท่าไร ให้ใช้ราคานั้นเป็นราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม

2) ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม คือ ราคาต้นทุนของสินค้าบวกด้วยกำไร ณ โรงอุตสาหกรรม ซึ่งจะรวมอยู่ในราคาสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมขายให้แก่ผู้ซื้อ โดยจะต้องพิจารณาว่าราคาต้นทุนของสินค้าและกำไร ณ โรงอุตสาหกรรมเป็นเงินเท่าใด ก็จะถือจำนวนดังกล่าว นั้นเป็นราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ซึ่งเมื่อได้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมแล้วก็จะนำไปคำนวณภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระและนำภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระที่คำนวณได้ไปรวมกับราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ได้เท่าใดก็จะเป็มูลค่าที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษี เมื่อนำไปคูณกับอัตราภาษีก็จะได้จำนวนเงินที่ต้องเสีย กรณีนี้จะใช้ราคาขายตามที่ผู้ประกอบการแจ้งต่อกรมสรรพสามิตเป็นราคาขาย ที่จะนำมาคำนวณภาษี

3) ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม คือ ราคาสินค้าที่ผู้ประกอบการ อุตสาหกรรมได้ขายให้แก่ผู้ซื้อ ณ โรงอุตสาหกรรม โดยไม่รวมค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นหลังจากการขายสินค้า ณ โรงอุตสาหกรรมแต่ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนที่จะมีการขายสินค้าจะต้องรวมอยู่ในราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมด้วย เช่น ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการผลิตสินค้าขึ้นถือเป็นต้นทุนในการผลิตสินค้า โดยตรงรวมถึงค่าใช้จ่ายหลังจากที่มีสินค้าเกิดขึ้นแล้ว เช่น ค่าโฆษณาและค่าการตลาดซึ่งเกิดขึ้นก่อนที่จะมีการขายสินค้า เป็นราคาที่แท้จริงในการลงทุนของผู้ประกอบการ กล่าวคือ ราคาของต้นทุนรวมด้วยค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนมีการขาย

การไม่กำหนดราคาขายให้ชัดเจน นอกจากจะเป็นปัญหาทางปฏิบัติแล้ว หากพิจารณาในเรื่องของหลักการพบว่าความไม่ชัดเจนดังกล่าว มีลักษณะที่ไม่สอดคล้องกับหลักการของภาษีอากรที่ดีในเรื่องของความแน่นอน ที่จะต้องมีความชัดเจนทั้งในเรื่องของผู้เสียภาษี ฐานในการคำนวณเพื่อเสียภาษี อัตราภาษี และระยะเวลาในการเสียภาษี ในการกำหนดมูลค่าเพื่อใช้เป็นราคาขาย หากมีความชัดเจนและมีการปฏิบัติที่เป็นไปในทิศทางเดียวกัน ย่อมก่อให้เกิดความเชื่อมั่นต่อระบบและองค์กร สร้างความเชื่อถือของผู้ประกอบการที่จะยอมรับการเสียภาษีเพราะเชื่อว่า เกิดขึ้นด้วยความยุติธรรม ทั้งยังสอดคล้องกับหลักความแน่นอนของลักษณะภาษีอากรที่ดีอีกด้วย

การกำหนดมูลค่าเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีสำหรับสถานบริการ มูลค่าที่เป็นฐานในการคำนวณภาษี คือ รายรับของสถานบริการ โดยรวมภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระไว้ด้วย จะเห็นได้ว่ารายรับของสถานบริการนั้นมีขอบข่ายกว้างขวางมาก ปัญหา คือ จะกำหนดรายรับให้หมายความ

ค่าบริการเฉพาะการเล่นกอล์ฟ เป็นปัญหาลักษณะเดียวกันกับกรณีการคิดค่าเล่นกอล์ฟแบบแพ็คเกจทัวร์ซึ่งรวมค่าเดินทาง ค่าที่พัก ค่าอาหาร และอื่น ๆ ปัญหาในการตรวจสอบจำนวนผู้ใช้บริการที่แท้จริง เพื่อการคำนวณภาษีที่ถูกต้องไม่สามารถทำได้ เนื่องจากในปัจจุบันมีผู้เล่นจำนวนมากที่ไม่เสียค่ากรีนฟีหรือเสียค่ากรีนฟีไม่เต็มมูลค่า เพราะผู้เล่นเป็นสมาชิกสนามกอล์ฟหรือเป็นแขกของสมาชิกหรือเป็นแขกของเจ้าของสนามกอล์ฟ หรือมาเล่นช่วงตอนเย็นของวันและการลงบันทึกการเล่นกอล์ฟมักทำกันอย่างไม่เป็นระบบและไม่เป็นมาตรฐาน เหล่านี้ล้วนเป็นปัญหาที่ทำให้การคำนวณรายรับเพื่อใช้เป็นฐานในการเสียภาษีไม่มีความชัดเจน

การกำหนดมูลค่าเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้านำเข้า ให้ใช้ราคาซี.ไอ.เอฟ ของสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้า บวกด้วยภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระ บวกด้วยค่าธรรมเนียมพิเศษ ตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนและภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่ได้กำหนดไว้โดยพระราชกฤษฎีกาแต่ไม่รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีนี้จะมีปัญหาว่าราคาซี.ไอ.เอฟ. เป็นราคาที่กำหนดในต่างประเทศ หากมีการแจ้งไม่ตรงตามความจริงโดยแจ้งราคา ซี.ไอ.เอฟ. ต่ำ ก็จะเก็บภาษีได้น้อยลงไปด้วย ซึ่งการตรวจสอบในเรื่องนี้เป็นเรื่องยากพอสมควร

**ข้อเสนอแนะ:** ควรมีการกำหนดราคาขายไว้ให้ชัดเจนว่าจะใช้มูลค่าใดเป็นราคาขายโดยออกเป็นกฎกระทรวง ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการกำหนดราคาขายสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรให้ชัดเจนว่ารวมค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากสิ่งใดบ้าง เพื่อเป็นแนวทางให้การปฏิบัติเป็นไปในทิศทางเดียวกัน ไม่เกิดความลักลั่น เพื่อให้ผู้เสียภาษีได้ทราบภาระและเสียภาษีอย่างถูกต้อง ผู้วิจัยเห็นว่าควรใช้ราคาที่แท้จริงของต้นทุนซึ่งรวมค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการประกอบการก่อนการขายสินค้านั้น เป็นฐานในการคำนวณภาษีตามมูลค่าสำหรับสินค้าที่ผลิตในประเทศไทย เนื่องจากราคาดังกล่าวจะเป็นราคาที่แท้จริงมีหลักฐานยืนยัน พิสูจน์ได้ง่ายและ

ในส่วนของสินค้านำเข้า ให้แก้ไขมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ให้เจ้าหน้าที่สรรพสามิตมีอำนาจในการประเมินราคา ซี.ไอ.เอฟ. และมีอำนาจประกาศราคาสินค้านำเข้า เพื่อถือเป็นราคาซี.ไอ.เอฟ. ด้วย เพื่อแก้ไขปัญหาการแจ้งราคา ซี.ไอ.เอฟ. ต่ำกว่าความจริง

### 5.3.2 ปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดอัตราภาษี

การกำหนดอัตราภาษีที่เหมาะสม จะก่อให้เกิดประสิทธิภาพในการบริหารจัดการเก็บภาษีสรรพสามิตด้วยทางหนึ่ง เพราะหากกำหนดอัตราที่สูงมากไปก็จะเกิดแรงจูงใจให้หลีกเลี่ยงปัญหาอยู่ที่ว่าอัตราใดและอย่างไร จึงจะเป็นอัตราที่เหมาะสม เนื่องจากอัตราภาษีมีผลกระทบต่อราคาสินค้าโดยตรงและยังต่อเนื่องถึงการบริหารจัดการด้วย ดังนั้น การกำหนดอัตราภาษีสำหรับสินค้าประเภทใดประเภทหนึ่งนั้น ควรจะมีเหตุผลและความเหมาะสมของลักษณะสินค้าที่ควรต้องรับภาระสำหรับการกำหนดอัตราภาษีสรรพสามิตจะมีทั้งอัตราตามมูลค่าและตามปริมาณ

ตามปกติ การกำหนดอัตราภาษีตามปริมาณ มีพื้นฐานมาจากความง่ายในการบริหารและมีเหตุผลดั้งเดิมของหลักภาษีสรรพสามิต คือ ภายใต้อัตราภาษีที่เท่ากัน ภาษีควรจะเท่ากัน เช่น แอลกอฮอล์ (ลิตรละเท่าใด) ไม่ว่าจะมียอดค่าเท่าใด อัตราปริมาณอยู่นอกว่า<sup>28</sup>

อัตราตามปริมาณเป็นอัตราภาษีที่จัดเก็บตามสภาพของสินค้าโดยใช้หน่วยของสินค้าเป็นฐานในการคำนวณ ซึ่งมีข้อดีในเรื่องการบริหารจัดเก็บภาษีสะดวกและง่าย เพราะไม่ต้องมีการกำหนดมูลค่าสินค้าเพื่อการจัดเก็บภาษี การควบคุมทำได้โดยการกำหนดจำนวนสินค้าที่ผลิตซึ่งจะเป็นปริมาณและน้ำหนักของสินค้าที่ผลิต เช่น จำนวนสุรากลั่น จำนวนนบุรีซีกาเรต ไม่มีประเด็นเรื่องมูลค่าที่เหมาะสม ภาษีสรรพสามิตดั้งเดิมมีพื้นฐานบนปรัชญาการลงโทษ คือการใช้สินค้านำเข้าให้เกิดผลทางลบมีลักษณะของการขัดศีลธรรมหรือเป็นบาป ดังนั้น จึงเป็นการแน่นอนว่าจำนวนภาษีขึ้นอยู่กับจำนวนการบริโภค มิใช่มูลค่า เช่น ราคาวินในประเศสหรัฐอเมริกา การลงโทษทางภาษีควรเท่ากัน ไม่ว่าจะป็นไวน์ขวดละ 1.98 ดอลลาร์หรือคุณภาพดีมาก 25 ดอลลาร์ ซึ่งอาจมีคนโต้แย้งว่าไวน์ราคาถูก ก่อภัยมากกว่าไวน์ชั้นดีในปริมาณต่อลิตร เหตุผลนี้เป็นที่ยอมรับสำหรับฝ่ายที่มองว่าภาษีเป็นโทษสำหรับสิ่งที่ขัดศีลธรรม การใช้อัตราตามสภาพจะหลีกเลี่ยงปัญหาการลดคุณภาพของสินค้าหรือชนิดต่าง ๆ ของสินค้าที่จะผลิต เนื่องจากไม่ว่าคุณภาพของสินค้าเป็นอย่างไรก็ไม่มีผลต่อการคำนวณภาษี เพราะคุณภาพของสินค้านำเข้าได้ทำให้ต้องมีการเสียภาษีเพิ่มขึ้นหรือลดลง นอกจากนี้ยังเป็นอัตราภาษีที่สามารถประมาณการรายได้ค่อนข้างแน่นอน เพราะรายได้ภาษีจะเพิ่มขึ้นหรือลดลงขึ้นอยู่กับปริมาณ

<sup>28</sup>JOHN F Due. *Excise Taxes*. p. 4.

นอกจากข้อดีแล้ว การกำหนดอัตราภาษีตามปริมาณและตามมูลค่าก็มีข้อเสียด้วยเช่นกัน สำหรับอัตราตามปริมาณนั้นมีข้อเสียเกี่ยวกับเรื่องขาดความยุติธรรม ผู้บริโภคสินค้าชนิดเดียวกันแต่มีคุณภาพและราคาต่างกันต้องรับภาระภาษีเท่ากัน ผู้มีรายได้สูงซึ่งบริโภคสินค้าราคาแพงแต่รับภาระภาษีเท่ากับผู้มีรายได้ต่ำซึ่งบริโภคสินค้าราคาถูก รายได้ไม่เพิ่มขึ้นตามภาวะเศรษฐกิจ นอกจากนี้จะต้องแก้ไขอัตราภาษีให้สูงขึ้น สำหรับข้อเสียของการกำหนดอัตราตามมูลค่ามีในเรื่องของความยุ่งยากในการกำหนดราคาเพื่อเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีที่ถูกต้องและเป็นธรรม เนื่องจากภาษีนี้จะต้องจัดเก็บจากผู้ผลิต ปัญหาการกำหนดราคาจึงเป็นเรื่องสำคัญมาก<sup>29</sup>

นอกจากการพิจารณาข้อดีข้อเสียของอัตราภาษีแต่ละประเภทแล้ว ควรมีการพิจารณาความสอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดีควบคู่กันไปด้วย จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีตามอัตราปริมาณทุกคนจะรับภาระในอัตราที่เท่ากันในชนิดสินค้าเดียวกันมีความชัดเจนในเรื่องของฐานที่ใช้คำนวณภาษี ซึ่งสอดคล้องกับหลักความแน่นอน อันเป็นลักษณะของภาษีอากรที่ดี แต่มีกรณีที่ไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม เพราะสินค้าที่แตกต่างกันในเรื่องของราคา คุณภาพ และความสามารถในการใช้จ่ายที่แตกต่างกันของผู้บริโภค แต่ต้องรับภาระภาษีเท่ากัน ในส่วนของอัตราภาษีตามมูลค่านั้นมีลักษณะที่ตรงข้ามกับอัตราตามปริมาณ ที่มีลักษณะการกำหนดอัตราภาษีตามราคาของสินค้า สินค้ามีราคาแพงก็ต้องรับภาระภาษีสูงกว่าสินค้าที่มีราคาถูกกว่า เป็นการกำหนดอัตราภาษีตามกลไกของราคา ผู้บริโภคย่อมสามารถเลือกบริโภคชนิดสินค้าตามกำลังความสามารถใช้จ่ายของตน เกิดความเท่าเทียมกันระหว่างผู้บริโภค อันมีลักษณะที่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม ซึ่งถือเป็นหัวใจของลักษณะภาษีอากรที่ดี แต่การกำหนดอัตราตามมูลค่า ยังขาดความชัดเจนในเรื่องของการกำหนดมูลค่าที่จะใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษี ซึ่งถือเป็นเรื่องที่สามารถแก้ไขได้ในทางปฏิบัติ

<sup>29</sup> JOHN F Due. **Excise Taxes.** p. 21.

เมื่อทราบคุณลักษณะของอัตราแต่ละประเภทแล้ว จะทำให้สามารถจะเลือกใช้ให้เหมาะสม และมีประสิทธิภาพ ดังนั้น การที่จะเลือกใช้อัตราภาษีตามสภาพหรือตามมูลค่า เพื่อจัดเก็บภาษีสินค้าใดจึงควรต้องมีการพิจารณากันอย่างรอบคอบว่าเป็นกรณี que เลือกใช้ให้เหมาะสมกับประโยชน์ที่จะได้รับอย่างแท้จริง

ประเทศไทยในปัจจุบัน มีการจัดเก็บภาษีตามอัตรามูลค่าและปริมาณจากสินค้า 4 ชนิด คือน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน เครื่องดื่ม สุรา และยาสูบ จะสังเกตได้ว่าเป็นสินค้าที่จัดเก็บภาษีทั้งตามปริมาณและมูลค่าทั้ง 4 ประเภทนี้เป็นสินค้าดั้งเดิมที่มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ก่อนที่จะมีการปรับโครงสร้างกฎหมายในปี พ.ศ. 2527 สำหรับสินค้าอื่นในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตกำหนดให้จัดเก็บตามอัตรามูลค่าเพียงอย่างเดียวเท่านั้น

สุรามีความแตกต่างกันอย่างมากในเรื่องของราคา ซึ่งย่อมจะมีที่มาและเหตุผลจากวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต กรรมวิธีในการผลิตตลอดจนคุณภาพของสินค้านั้นๆ และยังรวมไปถึงความสามารถด้านการเงินของผู้บริโภคด้วย การจัดเก็บภาษีสุราได้มีการจัดเก็บทั้งตามอัตรามูลค่าและตามปริมาณ โดยกำหนดอัตราภาษีไว้ตามชนิดหรือประเภทของสุรา แยกเป็นสุราแช่ มีเบียร์ ไวน์และสุรากลั่น มีสุราสามทับ สุราขาว สุราขาวผสม สุราปรุงพิเศษ และสุราพิเศษ (วิสกี้ บรั่นดีอื่นๆ) โดยกำหนดอัตราภาษีไว้ทั้งตามมูลค่าและปริมาณ อัตราใดที่คำนวณได้สูงกว่าให้เสียภาษีจำนวนนั้น ซึ่งเหตุผลที่สำคัญที่กำหนดอัตราภาษีดังกล่าวก็เพื่อหลักประกันในเรื่องของรายได้ของประเทศเพราะเมื่อราคาสุราสูงการคำนวณตามมูลค่าจะได้อัตราที่สูงกว่าตามปริมาณ แต่หากราคาสินค้าลดลงมาก การคำนวณภาษีตามปริมาณจะได้มากกว่าการได้รับภาษีของรัฐจะไม่น้อยไปกว่าการคำนวณได้ตามปริมาณ ดังนั้นไม่ว่าราคาสินค้าจะสูงหรือต่ำเพียงใดไม่มีผลกระทบต่อรายได้ของรัฐ หากพิจารณาในแง่ของการบริหารจัดการย่อมเห็นได้ว่าเหมาะสม แต่หากวิเคราะห์ในเรื่องของหลักการแล้ว เห็นว่าการจัดเก็บในลักษณะดังกล่าวไม่เป็นธรรมต่อผู้รับภาระภาษี เพราะเมื่อราคาของสินค้าสูงก็เสียภาษีในอัตราที่สูงตามราคา แต่เมื่อราคาสินค้าถูกลงกลับมีข้อจำกัดในเรื่องของเกณฑ์อัตราภาษีตามปริมาณ ไม่ได้รับประโยชน์จากการที่ราคาสินค้าต่ำลงแต่อย่างใด ซึ่งการกำหนดดังกล่าวมุ่งต่อผลในเรื่องของรายได้มากกว่าเหตุผลอื่น โดยเฉพาะในเรื่องของความเป็นธรรมที่ผู้บริโภคควรจะได้รับ

ความยุติธรรมเป็นเรื่องสำคัญในระบบภาษีเป็นหลักการที่สำคัญที่สุดของระบบภาษีอากรที่ดี จากการพิจารณาลักษณะการจัดเก็บภาษีทั้งในอัตราตามมูลค่าและตามปริมาณดังกล่าวข้างต้นแล้ว ทำให้ทราบว่าหลักการของภาษีสรรพสามิตที่ให้กำหนดอัตราเป็นปริมาณเพราะง่ายต่อการบริหารและแนวคิดที่ว่าภาระภาษีควรจะเท่ากัน ในขณะที่ปริมาณเท่ากัน ซึ่งแนวคิดดังกล่าวจะเห็นได้ว่าขัดกับหลักการภาษีอากรที่ดีในเรื่องของความเป็นธรรม เพราะผู้รับภาระภาษีบริโภคสินค้าที่มีราคาที่แตกต่างกันมาก แต่ต้องรับภาระภาษีเท่ากัน ในต่างประเทศเช่นประเทศสาธารณรัฐเกาหลีได้กำหนดให้จัดเก็บภาษีสุราตามมูลค่าแต่เพียงอย่างเดียวยกเว้นสุราที่มีแรงแอลกอฮอล์มากกว่าร้อยละ

ในประเทศกำลังพัฒนาส่วนใหญ่แล้วการเปลี่ยนภาษีจากอัตราปริมาณมาเป็นมูลค่าเพราะเชื่อว่าภาษีตามปริมาณ ก่อให้เกิดรายได้น้อยและมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บอันมีผลต่อรายได้ด้านภาษีมีสูง หากเปลี่ยนมาใช้ในการจัดเก็บตามมูลค่า ประสิทธิภาพการจัดเก็บและรายได้ภาษีจะลดลง ซึ่งแนวความคิดดังกล่าว เห็นว่าไม่เป็นความจริงแล้วในปัจจุบัน<sup>30</sup>

**ข้อเสนอแนะ :** การกำหนดอัตราภาษีตามมูลค่า เป็นการหลีกเลี่ยงการลงโทษการเก็บภาษีจากสินค้าราคาต่ำ ทำให้ผู้มีรายได้สูง ซึ่งบริโภคของที่มีคุณภาพดีราคาแพงต้องเสียภาษีจำนวนมากกว่าคนมีรายได้ต่ำซึ่งบริโภคของที่มีคุณภาพต่อราคาต่ำ การเก็บภาษีแบบนี้เท่ากับเป็นการช่วยเหลือคนที่มีรายได้ต่ำและจำกัดการบริโภคที่ไม่ค่อยจำเป็นของคนที่มีรายได้สูงและสอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดีในเรื่องของความเป็นธรรมด้วย ดังนั้นจึงเห็นควรให้มีการกำหนดอัตราภาษีสำหรับสุราให้เป็นตามมูลค่าเพียงอย่างเดียว เพื่อให้การเสียภาษีมีความสอดคล้องกับคุณภาพของสินค้า และเพื่อให้ผู้บริโภครับภาระภาษีอย่างเหมาะสม โดยการแก้ไขพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 กำหนดให้การจัดเก็บภาษีสุราในอัตราตามมูลค่า

### 5.3.3 ปัญหาอัตราภาษีไม่สอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบัน

ในเรื่องนี้มีกรณีให้เห็นได้อย่างชัดเจนก็คือ ตามพระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. 2486 จากการศึกษาในบทที่ 3 ได้ทราบว่าไฟเป็นสินค้าที่รัฐไม่สนับสนุนให้มีการบริโภค จึงมีข้อจำกัดในเรื่องของแหล่งผลิตและจำหน่าย โดยให้กรมสรรพสามิตเป็นผู้ดำเนินการผลิตเองแต่ผู้เดียว มีโรงงานไฟซึ่งเป็นรัฐวิสาหกิจในสังกัดทำหน้าที่ผูกขาดการผลิตและจำหน่ายไฟและเป็นผู้ประทับตราไฟจากไฟที่นำเข้า เพราะไฟเป็นเครื่องกีฬาชนิดหนึ่ง ซึ่งสามารถใช้เล่นเพื่อความสนุกสนานได้ ทั้งยังมีลักษณะพิเศษ ที่อาจใช้เล่นเป็นการพนัน มีวิธีเล่นต่าง ๆ กันตามชนิดของไฟ และมีผู้ที่นิยมเล่นกัน

<sup>30</sup> JOHN F Due. **Excise Taxes.** p. 21-22.

**ข้อเสนอแนะ :** เนื่องจากการจัดเก็บค่าธรรมเนียมไฟฟ้มีความสอดคล้องกับหลักเกณฑ์การคัดเลือกสินค้า หลักที่ 1 ในกรณีที่เป็นสินค้าที่ต้องควบคุมการบริโภคเพราะมีลักษณะที่ขัดต่อศีลธรรมอันดี ดังนั้น เพื่อให้การควบคุมเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ จึงควรปรับปรุงแก้ไขกฎหมายให้ทันต่อยุคสมัย โดยเพิ่มอัตราค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟให้สูงขึ้น เนื่องจากตามที่กฎหมายกำหนดไว้ในปัจจุบัน อัตรา 100 ใบต่อ 30 บาท ซึ่งเป็นอัตราที่กำหนดไว้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2505 จึงเป็นอัตราต่ำไม่เหมาะสมกับค่าของเงินปัจจุบันจึงเห็นควรแก้ไขมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. 2486 ให้อัตราภาษีค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟเพิ่มขึ้นให้เหมาะสมกับค่าของเงินปัจจุบัน



DRU

## บทที่ 6

### บทสรุปและเสนอแนะ

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากการจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการบางประเภทที่สมควรต้องรับภาระภาษีมากกว่าสินค้าหรือบริการอื่นๆ โดยจะกำหนดให้สินค้าและบริการใดบ้างที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตนั้น ส่วนใหญ่ขึ้นอยู่กับนโยบายของแต่ละประเทศ เนื่องจากสภาพสังคม วัฒนธรรมตลอดจนรายได้ที่แตกต่างกัน จะเป็นตัวชี้วัดว่าชนิดสินค้าใดที่ควรต้องมีการควบคุมโดยภาษีสรรพสามิต โดยมีแนวคิดในการคัดเลือกประเภทสินค้าและบริการที่เป็นหลักสากลจากหลักเกณฑ์ 4 ประการ คือ สินค้าที่บริโภคอาจก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดี สินค้าที่มีลักษณะเป็นการฟุ่มเฟือย สินค้าที่ได้รับผลประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐบางประการ และหลักเกณฑ์เบ็ดเตล็ด มาเป็นแนวทางการคัดเลือกสินค้าเพื่อจัดเก็บภาษี โดยที่หลักเกณฑ์ดังกล่าวนี้เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป จึงเปรียบเทียบเสมือนเป็นหัวใจของภาษีสรรพสามิตเพราะหากไม่มีหลักเกณฑ์ดังกล่าวกำหนดไว้เป็นแนวทาง อาจมีการจัดเก็บแบบไร้ทิศทาง ก่อให้เกิดความสับสนในโครงสร้างระหว่างภาษีการขายทั่วไปกับภาษีสรรพสามิตหรือภาษีการขายเฉพาะ

การศึกษาถึงแนวทางและหลักการของภาษีสรรพสามิต เพื่อจะได้ทราบถึงองค์ประกอบและลักษณะเฉพาะของภาษีสรรพสามิต ตลอดจนโครงสร้างของกฎหมายที่ใช้ในการบริหารจัดการเก็บ เช่น ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี และหลักการของภาษีสรรพสามิตที่มีการจัดเก็บแบบต้นทาง กล่าวคือ เก็บจากผู้ผลิตอันเป็นผลทำให้เกิดประสิทธิภาพ เพราะสามารถควบคุมได้เต็มที่ เนื่องจากมีแหล่งประกอบการที่ชัดเจน มิได้กระจัดกระจายโดยทั่วไป อย่างเช่น ผู้บริโภค แต่ผู้ผลิตสามารถผลักภาระภาษีดังกล่าวให้กับผู้บริโภคได้ และจากการที่ภาษีสรรพสามิตสามารถจัดเก็บได้ในอัตราที่สูงและปรับเปลี่ยนอัตราได้รวดเร็วทันต่อสถานการณ์ สามารถกำหนดประเภทสินค้าได้ตามหลักเกณฑ์ที่สามารถเปลี่ยนแปลงไปตามกาลเวลาได้ ดังนั้นภาษีสรรพสามิตจึงเป็นภาษีที่เสริมรายได้ได้ดี โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเทศที่กำลังพัฒนา

การกำหนดประเภทสินค้าเพื่อจัดเก็บภาษีสรรพสามิตนับเป็นเรื่องที่สำคัญ เพราะเหตุที่ภาษีสรรพสามิตจะมีลักษณะเข้าไปรวมอยู่ในต้นทุนการผลิต โดยนำไปรวมเป็นฐานเพื่อการคำนวณภาษีด้วย สืบเนื่องจากภาษีสรรพสามิตจะเป็นอัตราภาษีแบบรวมใน ซึ่งจะทำให้สามารถกระทำให้อัตราภาษีที่ได้เพิ่มมากขึ้น โดยไม่ต้องเพิ่มอัตราภาษี

ในหลายประเทศได้มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตด้วยหลักการคล้ายคลึงกันและมีการกำหนดประเภทสินค้า โดยอาศัยหลักเกณฑ์ 4 ประการ เหมือนกัน แต่ให้ความสำคัญแตกต่างกัน ดังนั้น ชนิดสินค้าหรือบริการที่จัดเก็บภาษีจะมีทั้งที่เหมือนกันและต่างกัน ขึ้นอยู่กับความจำเป็นและนโยบายของแต่ละประเทศ แต่ส่วนใหญ่จะมีแนวคิดมาจากการจัดเก็บสินค้าที่ก่อให้เกิดผลกระทบต่อสุขภาพของผู้บริโภค และมีการเพิ่มหลักการจัดเก็บโดยเหตุผลเพื่อสิ่งแวดล้อมเป็นการเพิ่มตามวิวัฒนาการของสังคมโลก ซึ่งเป็นหลักการใหม่ที่นำมาใช้เป็นเหตุผลในการกำหนดประเภทสินค้า เพื่อจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ซึ่งการใช้มาตรการทางภาษีเพื่อรักษาสิ่งแวดล้อมนี้เริ่มจะมีบทบาทและความสำคัญมากขึ้นเป็นลำดับ

จากการศึกษาพบว่าการจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการในปัจจุบันของประเทศไทย จำนวน 17 ชนิด นั้น ส่วนใหญ่เป็นไปตามหลักการและสอดคล้องกับหลักเกณฑ์การคัดเลือกสินค้า ทั้งยังมีลักษณะสินค้าอื่นที่มิได้จัดเก็บภาษีสรรพสามิตแต่มีความสอดคล้องกับหลักเกณฑ์และควรนำมาพิจารณาเพื่อจัดเก็บเพิ่มเติมด้วยการขยายขอบเขตการจัดเก็บ โดยต้องมีการบัญญัติกฎหมายให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ดังกล่าวด้วยเป็นสิ่งสำคัญ โดยการเพิ่มชนิดสินค้าในพิภด อันเป็นการขยายฐานภาษีสรรพสามิตและบริการ เพื่อให้มีมากขึ้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งประเภทสินค้าที่ฟุ่มเฟือยหรือสินค้าที่มีราคาแพง เช่น ภาพวาดราคาแพง เครื่องประดับและอัญมณีราคาแพง เหล่านี้มีใช้สิ่งจำเป็นในชีวิตประจำวัน นอกจากนี้ควรขยายฐานภาษีให้ครอบคลุมถึงการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเพื่อสิ่งแวดล้อมเพิ่มขึ้นอีกด้วย โดยให้เพิ่มการจัดเก็บจากสินค้ายางรถยนต์ ภาชนะบรรจุภัณฑ์ เช่น ขวดแก้ว ขวดพลาสติก เป็นต้น

การศึกษาในเรื่องความเหมาะสมของประเภทสินค้าที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิตในปัจจุบันพบว่าสินค้าบางประเภทที่มีลักษณะคุณสมบัติของตัวสินค้าเองได้เปลี่ยนแปลงไปตามสภาพแวดล้อม สังคม เศรษฐกิจ ทำให้มีความสำคัญของการใช้สินค้านั้นเปลี่ยนแปลงไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์การคัดเลือกสินค้าเพื่อการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต โดยได้กำหนดประเภทสินค้าและบริการเพื่อทำการวิเคราะห์ 3 ชนิด เป็นการเฉพาะคือ เครื่องปรับอากาศ รถยนต์ และสนามกอล์ฟ จากการพิจารณาถึงเหตุผล หลักการและหลักเกณฑ์ที่จัดเก็บสินค้านั้นปรากฏว่าการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าประเภทรถยนต์มีการปรับเปลี่ยนจากเดิมที่กำหนดให้จัดเก็บเพราะเหตุที่เป็นสินค้าฟุ่มเฟือย เพราะเมื่อกาลเวลาเปลี่ยนไปรถยนต์บางประเภทก็ได้กลายเป็นสินค้าที่จำเป็น แต่ก็ยังคงมีลักษณะที่สอดคล้องด้วยอีกหลักเกณฑ์หนึ่ง คือ การได้รับประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐบางประการ เพราะรถยนต์เป็นสินค้าที่ใช้ถนนในการใช้ประโยชน์จากตัวสินค้า ส่วนสนามกอล์ฟนั้น เริ่มต้นจัดเก็บเพราะเป็นสถานบริการประเภทที่ฟุ่มเฟือย เป็นการจัดเก็บตามหลักที่ 2 เหตุที่พิจารณาว่ามีลักษณะฟุ่มเฟือยเพราะส่วนใหญ่ผู้ใช้บริการสนามกอล์ฟ เป็นผู้ที่มีฐานะทางการเงินดีและการจัดเก็บ

นอกจากนี้จากการศึกษายังพบว่าบทบัญญัติของกฎหมายในเรื่องคำจำกัดความของสถานบริการที่ยังไม่กว้างขวางและครอบคลุมเพียงพอ จึงควรที่จะแก้ไขพระราชบัญญัติพิทักษ์อัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 โดยกำหนดคำจำกัดความของสถานบริการ ในตอนที่ 9 ให้มีขอบข่ายที่กว้างมากขึ้น เพื่อครอบคลุมประเภทสถานบริการที่มีมากขึ้นตามยุคตามสมัย

การศึกษาเกี่ยวกับการคำนวณในเรื่องฐานและอัตราภาษีพบว่า มีลักษณะการคำนวณบางกรณีที่มีลักษณะไม่สอดคล้องกับหลักของภาษีอากรที่ดี โดยได้วิเคราะห์ในเรื่องการกำหนดมูลค่าของราคาขายที่ยังไม่มีการกำหนดแนวทางแน่นอนว่าจะใช้ราคาขายจำนวนใดเป็นฐานในการคำนวณภาษี จึงก่อให้เกิดความไม่ชัดเจนในการปฏิบัติ ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักการของภาษีอากรที่ดีในหลักของความแน่นอน ควรที่จะมีการวางหลักเกณฑ์ที่แน่นอนโดยออกเป็นกฎกระทรวง ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการกำหนดราคาขายสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรให้ชัดเจนว่ารวมค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากสิ่งใดบ้าง เพื่อเป็นแนวทางให้การปฏิบัติเป็นไปในทิศทางเดียวกันเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี โดยใช้ราคาแท้แท้จริงของต้นทุนซึ่งรวมค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการประกอบการก่อนการขายสินค้านั้น เป็นฐานในการคำนวณภาษีตามมูลค่าสำหรับสินค้าที่ผลิตในประเทศไทย

ในส่วนของสินค้านำเข้าให้แก้ไขมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ให้เจ้าหน้าที่สรรพสามิตมีอำนาจในการประเมินราคาซี.ไอ.เอฟ. และมีอำนาจประกาศราคาสินค้านำเข้าเพื่อถือเป็นราคาซี.ไอ.เอฟ. ด้วย เพื่อแก้ไขปัญหาการแจ้งราคา ซี.ไอ.เอฟ. ต่ำกว่าความจริง

การกำหนดอัตราภาษีสำหรับสินค้าสุรา ที่มีการกำหนดในอัตราทั้งตามมูลค่าและปริมาณ ซึ่งในแต่ละอัตรา มีลักษณะของความไม่สอดคล้องกับหลักของภาษีอากรที่ดี กล่าวคืออัตราตามมูลค่าไม่มีความแน่นอนในเรื่องของการกำหนดราคาเพื่อนำไปเป็นฐานในการคำนวณภาษี แต่ในขณะเดียวกัน มีลักษณะของความยุติธรรมอันสอดคล้องกับลักษณะภาษีอากรที่ดี ในขณะที่อัตราตามปริมาณไม่มีความเป็นธรรมต่อผู้รับภาระภาษี แต่มีลักษณะของความแน่นอนเกี่ยวกับฐานที่ใช้ในการคำนวณเพื่อเสียภาษี สุราเป็นสินค้าที่มีราคาแตกต่างกันมาก ดังนั้นการกำหนดอัตราควรจะเป็นไปตามกลไกของราคาสินค้าจึงจะเหมาะสม ประกอบกับจากการวิเคราะห์หลักภาษีอากรที่ดี ความเป็นธรรมนับเป็นเหตุผลที่สำคัญลำดับแรกในการเลือกที่จะใช้เป็นหลักเกณฑ์ หรือข้อกำหนดสำหรับสังคม ดังนั้นจึงเสนอให้มีการกำหนดอัตราภาษีตามมูลค่าแต่เพียงอย่างเดียวเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้รับภาระภาษี โดยแก้ไขพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 นอกจากนี้การกำหนดอัตราค่าธรรมเนียมไฟ ซึ่งได้มีการกำหนดไว้ตั้งแต่ปี 2505 นั้นเป็นอัตราที่ต่ำไปมาก สมควรที่จะต้องได้รับการแก้ไขเพื่อให้มีอัตราที่เหมาะสมต่อค่าของเงินในปัจจุบัน โดยการแก้ไขมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. 2486 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติไฟ (ฉบับที่ 2 ) พ.ศ. 2505 การแก้ไขดังกล่าวข้างต้นจะสามารถทำให้การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตมีความสอดคล้องหลักเกณฑ์และเป็นไปด้วยความเที่ยงธรรมต่อผู้รับภาระภาษี การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในประเภทและอัตราที่เหมาะสมจะทำให้ผู้รับภาระภาษีเต็มใจที่จะเสียภาษี ก่อให้เกิดประสิทธิภาพในการบริหารการจัดเก็บได้มากขึ้น

## บรรณานุกรม

### ภาษาไทย

#### หนังสือ

- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. พิมพ์ครั้งที่ 6 แก้ไขเพิ่มเติม. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2541.
- ไกรยุทธ ชีรยาคินันท์. หลักวิเคราะห์ภาวะภาษีฉบับพิศดาร. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ไทยวัฒนาพานิช, 2525.
- คม ขาวสะอาด. การบริหารงานการผลิตและการจัดเก็บภาษีสุรา, เอกสารการสอนชุดวิชาการบริหารงานสรรพสามิต. นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2541
- จุมพล ริมสาคร. กฎหมายภาษีสรรพสามิต, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต. นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2541.
- \_\_\_\_\_. กฎหมายพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต. นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2541.
- ชนุดย์ ศรีปราบ. สรรพสามิต. พระนคร : ห้างหุ้นส่วน 99 เอเยนซี, 2503.
- ประภาส คงเอียด. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542.
- \_\_\_\_\_. การบริหารงานภาษีสรรพสามิตเปรียบเทียบ, เอกสารการสอนชุดวิชาการบริหารงานสรรพสามิต. นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2541.
- \_\_\_\_\_. กฎหมายภาษีสรรพสามิตเปรียบเทียบ, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต. นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2541.
- พาเกียรติ สมานบุตร และคณะ. พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ธรรมนิติ, 2540.
- รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์. ภาษีอากรในประวัติศาสตร์เศรษฐกิจไทย. กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2527.
- \_\_\_\_\_. ภาษีอากรในประวัติศาสตร์เศรษฐกิจไทย. กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2538.
- สมคิด บางโม. ภาษีอากรธุรกิจ. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร : บริษัทวิทยพัฒนา จำกัด, 2524.

- วินุลย์ บุญยศิริโรตม์. พระราชบัญญัติสุรา, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต  
 นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2541.
- สมชัย ฤชุพันธ์. ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร, เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินธุรกิจและภาษีอากร  
 ฉบับปรับปรุง. นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2538.
- สาธิต รังคสิริ. ภาษีสรรพสามิตและอากรศุลกากร, เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินธุรกิจและภาษีอากร  
 ฉบับปรับปรุง. นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2538.
- สิรินุช พิศลยบุตร. การตรวจสอบและการควบคุมการจัดเก็บภาษี, เอกสารการสอนชุดวิชาการ  
 ตรวจสอบและการควบคุมการจัดเก็บภาษี. นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัย  
 ธรรมมาธิราช, 2541.
- เสน่ห์ โพธิ์ปฐม และสาทร ไชยฤกษ์. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต. มปส. มปป.
- เสน่ห์ โพธิ์ปฐม. คำอธิบายพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์และทำปก  
 เจริญผล, 2526.
- ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล. กฎหมายภาษีอากร 1, เอกสารการสอนสาขาวิชานิติศาสตร์  
 มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. กรุงเทพมหานคร : บริษัท นวคนก จำกัด, 2527.
- วิรัช วิรัชนิภาวรรณ. นิยามศัพท์และลักษณะสำคัญของกฎหมายภาษีสรรพสามิต, เอกสารการสอนชุด  
 วิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต. นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัย  
 ธรรมมาธิราช, 2541.
- \_\_\_\_\_. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต, เอกสารการสอนสาขาวิชาวิทยาการจัดการ  
 นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2541.
- วิทย์ ตันตยกุล. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร : อักษรสัมพันธ์, 2526.
- วิทยา อัสวานิก. คำบรรยายวิชาภาษีสรรพสามิต. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัย  
 ธรรมศาสตร์, 2526.
- \_\_\_\_\_. ภาษีสรรพสามิต (เล่ม 1). กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์,  
 2539.
- ฐาปนี ทินทรชัย และวิไล ตันตินันท์ธนา. นโยบาย ประวัติความเป็นมาและหน้าที่ความรับผิดชอบ  
 ของกรมสรรพสามิต, เอกสารการสอนชุดการบริหารงานสรรพสามิต. นนทบุรี :  
 สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2541.
- ฐาปนี ทินทรชัย. แนวคิด หลักการ และความสำคัญของภาษีสรรพสามิต, เอกสารการสอนชุด  
 วิชาการบริหารงานสรรพสามิต. นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช,  
 2541.

ภานินี กิจพอคำ. ประมวลรัชฎากรและกฎหมายศุลกากรที่เกี่ยวข้อง, เอกสารการสอนชุดวิชา  
กฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต. นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช,  
2541.

เชียรชัย เอี่ยมวรเมธ. **พจนานุกรมไทย ฉบับใหม่**. กรุงเทพมหานคร : อักษรพิมพ์, 2544.

บรรหาร บัณฑุกุล. **ภาษีสรรพสามิต**. วิชาการชุดที่ 2 พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร, 2528.

\_\_\_\_\_. **การจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527**. มปส., 2529.

อรัญ ชรรมน. **ความรู้ทั่วไปทางการคลัง**. กรุงเทพมหานคร : บพิธการพิมพ์, 2518.

\_\_\_\_\_. **การคลัง**. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์กรมสรรพสามิต, 2513.

### รายงานการวิจัย

ชวลิต เศรษฐเมธิกุล. "รายงานการวิจัยเรื่องสรรพสามิตกับรายได้ของประเทศไทย, การวิจัยส่วนบุคคล." วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร, 2541.

เพื่อ สุวรรณนิน. "ภาษีสรรพสามิตในประเทศไทย, การวิจัยส่วนบุคคล." วิทยาลัยป้องกัน  
ราชอาณาจักร, 2511.

### วิทยานิพนธ์/ภาคินพนธ์

จิรประภา มากลิ่น. "**ปัญหาการบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510**". วิทยานิพนธ์ปริญญา  
มหาบัณฑิตสาขาวิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัยมหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2537.

วิศิษฐ วชิรวิรุพห์. "**ปัญหาทางกฎหมายใช้จัดเก็บภาษีสรรพสามิตในระบบสุราเสรี**". วิทยานิพนธ์  
ปริญญา มหาบัณฑิตสาขาวิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยรามคำแหง,  
2543.

ทวี สอนมาลี. "**ภาษีสุราในประเทศไทย**". วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิตสาขาวิชารัฐศาสตร์  
บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2505.

วีรวรรณ พูลพิพัฒน์. "**ปัญหาการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของประเทศไทย**". วิทยานิพนธ์ปริญญา  
มหาบัณฑิต แผนกวิชาการบัญชี บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2515.

ฐาปณี มหาวรรคศิลป์. "**ภาษีสรรพสามิต : เครื่องมือนโยบายเพื่อแก้ปัญหาหมอลาบิษแวลด้อม**". ภาค  
นิพนธ์รัฐศาสตรมหาบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2543.



นพคุณ ฉัตราคม. “วิเคราะห์รายได้ภาษีสรรพสามิตที่เก็บจากน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน”.

วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะเศรษฐศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2533.

นุชสรุา บัณฑิตวิทยาลัย. “การวิเคราะห์โครงสร้างตลาดและพฤติกรรมของผู้ประกอบการ

อุตสาหกรรมเครื่องปรับอากาศ”. วิทยานิพนธ์วิทยาศาสตรมหาบัณฑิต (เศรษฐศาสตร์

ธุรกิจ) มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์, 2540.

### เอกสารอื่น ๆ

กรมสรรพสามิต. รายงานผลการดำเนินการประจำปี 2544.

รายงานทางวิชาการของกรมสรรพสามิต. ข้อมูลจากกองวิชาการและแผนงาน กรมสรรพสามิต.

ฐาปนี ทินทรชัย และวันเพ็ญ อ่ำไพสัมพันธ์กุล. รายงานการฝึกอบรมภาษีอากรหลักสูตร Tax

Reform & Taxation Policy ณ ประเทศสหรัฐอเมริกา, 2538.

นภารัตน์ กัลยาณสูตร และคณะ. รายงานผลการดำเนินงานสรรพสามิต ณ ประเทศแคนาดา, 2536.

บุญชัย พิทักษ์ดำรงกิจ. ผลงานทางวิชาการ เรื่อง การปรับปรุงภาษีสรรพสามิตเพื่อประเมินผลงาน

ในตำแหน่งผู้เชี่ยวชาญพิเศษด้านการพัฒนาการจัดเก็บภาษี, 2543.

สำนักงานนโยบายพลังงานแห่งชาติ, โครงการประหยัดไฟฟ้าทั้งสองต่อ, จัดทำโดยศูนย์อนุรักษ์

พลังงานแห่งประเทศไทย, 2544.

www.moc.go.th.บทสรุปสำหรับผู้บริหาร. โครงการศึกษาเศรษฐกิจอุตสาหกรรมสำคัญของไทย 5

รายการ กรณีศึกษาอุตสาหกรรมเครื่องปรับอากาศและส่วนประกอบ, 2544

เอกสารประกอบการสัมมนาเรื่อง ภาษีสรรพสามิตทำลายอุตสาหกรรมเครื่องปรับอากาศและเครื่องทำ

ความเย็นอย่างไร, 2544.

### บทความ

กอง บก. สามิตสาร . 49, 1 มกราคม-กุมภาพันธ์ 2536.

โกศล ลั่นซ้าย. "เรือยอร์ชต์และยานพาหนะทางน้ำที่ใช้เพื่อความสำราญ." สามิตสาร. 51,6

พฤศจิกายน-ธันวาคม 2538.

จุมพล ริมสาคร. "การควบคุมการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต." ธรรมนิติฉบับเอกสารภาษีอากร. 17,202.

กรกฎาคม 2541.

- จุมพล ริมสาคร. "ภาษีสรรพสามิตเครื่องปรับอากาศ." *ธรรมนิติฉบับเอกสารภาษีอากร*. 16,189. มิถุนายน 2540.
- ชื่นชม ทองเย็น. "มาตรการจัดเก็บภาษีเพื่อสิ่งแวดล้อม." *ภาษีอากร*. 7,81. มิถุนายน 2544.
- เศรษฐกร. "ภาษีสรรพสามิต สุรา ยาสูบ และน้ำมันของประเทศไทยเปรียบเทียบกับสหรัฐอเมริกา." *สามิตสาร*. 57,2. มีนาคม - เมษายน 2544.
- วันเพ็ญ. "ความรู้เรื่องภาษีสรรพสามิต." *สามิตสาร*. 52,5. กันยายน-ตุลาคม 2539.
- วิบูลย์ บุญยศิริโรตม์. "การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากแก้วหลอดคริสตัลและแก้วคริสตัลอื่น ๆ." *สามิตสาร*. 49, 3. พฤษภาคม- มิถุนายน 2536.
- \_\_\_\_\_ "การจัดเก็บภาษีจากเรือยอชต์และยานพาหนะทางน้ำที่ใช้เพื่อความสำราญ." *สามิตสาร*. 49, 4. กรกฎาคม-สิงหาคม 2536.
- \_\_\_\_\_ "การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสถานบริการสนามแข่งม้า." *สามิตสาร*. 49, 5. กันยายน - ตุลาคม 2536.
- ธีระ. "เรือยอชต์." *สามิตสาร*. 49, 4. กรกฎาคม-สิงหาคม 2536.
- บุญชัย พิทักษ์ดำรงกิจ. "การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสถานบริการประเภทกอล์ฟ." *สามิตสาร*. 56,6. พฤศจิกายน- ธันวาคม 2543.
- ผู้บริหารระดับต้น รุ่น 1/2539 กรมสรรพสามิต. "โครงสร้างภาษีอากรของประเทศสาธารณรัฐเกาหลี." *สามิตสาร*. 52, 6. พฤศจิกายน - ธันวาคม 2539.
- อุทัย สันติวิมลนาถ. "ภาษีสรรพสามิต." *สามิตสาร*. 42, 6. พฤศจิกายน- ธันวาคม 2529.

## ภาษาอังกฤษ

### BOOKS

- Adam Smith. **The Wealth of Nations**. New York : Random House, Inc. n.d.
- Alfred G. Buchler. **Public Finance**. 3<sup>rd</sup> ed. Pennsylvania : McGraw Hill Book company, Inc, 1948.
- Bernard P. Herber. **Morden public finance**. Illinois : Rechard D. Iwing, Inc., 1979.
- Gopi Nath Arora. **Thxation of Industry in India**. s.l. 1956.
- John F. Due. "**Excise Taxes**" The World Bank , Policy Research Department, Public Economics Division, February, 1994.
- Richard A. Musgrave and Peggy B. Masgrave. **Public Finance In Theory and Practice**. 5<sup>th</sup> ed. New York : McGraw Hill, 1989.
- Sijbren Cnossen. **Excise Systems** : The John Hopkins University Press, 1977.

William Withers. **Public Finance**. American book Company, 1948.

### **LAW**

**Excise Tax Act and Excise Act of Canada**. Revenue Canada Legislative Policy Division,  
February 24, 1997

**The Complete Internal Revenue Code**. January 1994 Edition Research Institute of America.

**Korean Taxation 1995**. Ministry of Finance and Economic Korea.

D  
P  
U

**ประวัติผู้เขียน**

ชื่อ ชื่อสกุล : นางจิตธาดา ณะโสภณ  
วัน เดือน ปี เกิด : 2 พฤศจิกายน 2506  
สถานที่เกิด : จังหวัดประจวบคีรีขันธ์  
การศึกษา : สำเร็จปริญญาตรีนิติศาสตร์ จากมหาวิทยาลัยรามคำแหง  
ปีการศึกษา 2529  
ตำแหน่งหน้าที่  
การงานปัจจุบัน : ฝ่ายวินัยและสวัสดิการ กองการเจ้าหน้าที่  
กรมสรรพสามิต