

ปัญหาภาษีสู่รา : ศึกษากรณีการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างฐานภาษีตามมูลค่าเป็นราคาขายส่งช่วง  
สุดท้าย



นางสาวธิดารัตน์ ชีนะเกท

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

CHULALONGKORN UNIVERSITY

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของวิทยานิพนธ์ตั้งแต่ปีการศึกษา 2554 ที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)  
เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของวิทยานิพนธ์ ที่ส่งผ่านทางบัณฑิตวิทยาลัย

The abstract and full text of theses from the academic year 2011 in Chulalongkorn University Intellectual Repository (CUIR)  
are the thesis authors' files submitted through the University Graduate School.

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2558

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Problem on Liquor Tax : A Case Study of Structural Change in Ad  
Valorem Tax Base on Final Wholesale Price

Miss Tidarat Cheenapate



A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements  
for the Degree of Master of Laws Program in Finance and Tax Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2015

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์	ปัญหาภาษีสุรา : ศึกษากรณีการเปลี่ยนแปลงโครงสร้าง
	ฐานภาษีตามมูลค่าเป็นราคาขายส่งช่วงสุดท้าย
โดย	นางสาวธิดารัตน์ ชีณะเกท
สาขาวิชา	กฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม	อาจารย์ วันชัย ตั้งวิจิตร

---

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้บัณฑิตวิทยาลัยเป็นส่วนหนึ่ง  
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบริหารธุรกิจ

.....คณบดีคณะนิติศาสตร์  
(ศาสตราจารย์ ดร. นันทวัฒน์ บรมานันท์)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

.....ประธานกรรมการ  
(รองศาสตราจารย์ ธิติพันธ์ เชื้อบุญชัย)

.....อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก  
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล)

.....อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม  
(อาจารย์ วันชัย ตั้งวิจิตร)

.....กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย  
(ดร. ณัฐนันท์ จันทน์ประทีปฉาย)

.....กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย  
(อาจารย์ มหินทร์ กรัยวิเชียร)

ธิดารัตน์ ชีณะเกท : ปัญหาภาษีสุรา : ศึกษากรณีการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างฐานภาษีตามมูลค่าเป็นราคาขายส่งช่วงสุดท้าย (Problem on Liquor Tax : A Case Study of Structural Change in Ad Valorem Tax Base on Final Wholesale Price) อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก: ผศ. ดร. เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล, อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม: อ. วันชัย ตั้งวิจิตร, 250 หน้า.

การเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภาษีสุราโดยเปลี่ยนฐานในการคำนวณภาษีสุราตามมูลค่าเป็นราคาขายส่งช่วงสุดท้ายนั้นก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคจากความไม่เหมาะสมเกี่ยวกับโครงสร้างภาษีแบบรวมในและการบริหารจัดการเก็บภาษีสุรา ได้แก่ กรณีการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายไม่ถูกต้องหรือเป็นเท็จ กรณีเกี่ยวกับมาตรการในการป้องกันการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายต่ำกว่าความเป็นจริงของกรมสรรพสามิต กรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงราคาขายส่งช่วงสุดท้ายและกรณีไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายให้ตรวจสอบ

จากการศึกษา การใช้ “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” ในการคำนวณภาษีตามมูลค่าที่บังคับใช้ในปัจจุบัน พบว่า มีบทบัญญัติที่ไม่สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีสุราในระบบสุราเสรีตลอดจนไม่เอื้อประโยชน์ในการบรรลุเป้าหมายในการจัดเก็บภาษี ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีและไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต จึงสมควรได้รับการแก้ไขเพิ่มเติมโดยใช้ฐานการคำนวณภาษีสุราเป็นราคาขายปลีกแนะนำแทนซึ่งทำการศึกษาเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีสุราในประเทศแคนาดา ออสเตรเลีย และฟิลิปปินส์

ดังนั้น ในการปรับปรุงกฎหมายจึงต้องมีการแก้ไขเพิ่มเติม พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 หรือ ออกพระราชบัญญัติใหม่เป็นราคาขายปลีกแนะนำในการคำนวณภาษีตามมูลค่า เพราะเป็นราคาของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้ากำหนดให้เป็นราคาขายต่อผู้บริโภครายสุดท้ายโดยสุจริตและเปิดเผย

สาขาวิชา กฎหมายการเงินและภาษีอากร

ปีการศึกษา 2558

ลายมือชื่อนิสิต .....

ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาหลัก .....

ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาร่วม .....

# # 5686191334 : MAJOR FINANCE AND TAX LAWS

KEYWORDS: LIQUOR TAX / FINAL WHOLESAL PRICE

TIDARAT CHEENAPATE: Problem on Liquor Tax : A Case Study of Structural Change in Ad Valorem Tax Base on Final Wholesale Price. ADVISOR: ASST. PROF. AUA-AREE ENGCHANIL, CO-ADVISOR: LECTURER VUNCHAI TONVIGID, 250 pp.

Structural changes in liquor tax by changing the tax base for computing liquor tax on the value to the final wholesale price that pose problems and barriers of impropriety on structural in tax - inclusive and liquor tax management such cases the final wholesale price quotes incorrect or false, measures to prevent the final wholesale price quotes for transfer pricing of the Excise Department, changes of the final wholesale price and no final wholesale price for check.

The study on the final wholesale price use to compute the liquor tax on the value in the present found that the contents of provisions not being congruent with the liquor tax management in liquor under free trade system and It does not contribute to goal in liquor tax collection. Causing injustice to the taxpayers and not consistent with the principles excise tax. Therefore it should be amended using the tax base for computing liquor tax on the recommended retail price by comparing the liquor tax in Canada, Australia and Philippines.

Consequently, the restructuring of law requires an amendment of the Liquor Act B.E. 2493 or a new Act authorized to the recommended retail price because it is the price that entrepreneurs or importers designated as the selling price to the ultimate consumer by good faith and openly.

Field of Study: Finance and Tax Laws      Student's Signature .....

Academic Year: 2015      Advisor's Signature .....

Co-Advisor's Signature .....

## กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดีนั้น ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ อาจารย์ ผศ. ดร.เอื้ออารีย์ อึ้งจะนิล ที่กรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาหลักและอาจารย์วันชัย ตั้งวิจิตร ที่กรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาร่วมด้วยความกรุณาอย่างยิ่งของอาจารย์ทั้งสองท่านที่ให้ความรู้ คำแนะนำที่เป็นประโยชน์ในการรวบรวมเนื้อหา แก้ไขรูปแบบ และเรียบเรียงข้อมูล ตลอดจนให้คำปรึกษาที่ดีเยี่ยมและให้กำลังใจแก่ผู้เขียนตลอดมา

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณประธานกรรมการ อาจารย์ รศ.ธิติพันธ์ เชื้อบุญชัย ที่ได้สละเวลาอันมีค่าให้คำแนะนำและแก้ไขเพิ่มเติมวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้มีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้น และขอกราบขอบพระคุณกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ได้แก่ อาจารย์ ดร.ณัฐนันท์ จันทร์ประทีป ฉาย ที่ได้ให้คำแนะนำเกี่ยวกับกฎหมายสรรพสามิต ให้หลักการและความรู้ซึ่งเป็นประโยชน์อย่างยิ่งในการทำวิทยานิพนธ์ และอาจารย์มหินทร์ กรัยวิเชียร ที่อาจารย์ได้สละเวลาให้ความรู้ ข้อมูลเกี่ยวกับภาษีสุราและได้ให้ความเห็นอันเป็นประโยชน์อย่างยิ่งแก่วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ และที่ขาดไม่ได้เลยผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอาจารย์ประกาศ คงเอียด ที่ได้ให้คำปรึกษาที่ดีและคำแนะนำอันเป็นประโยชน์แก่ผู้เขียน

ผู้เขียนขอขอบพระคุณบิดามารดาที่ให้การสนับสนุนในการศึกษาของผู้เขียน พี่สาวที่คอยให้ความช่วยเหลือต่างๆแก่ผู้เขียนเสมอมาทำให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จไปได้ด้วยดี เพราะได้กำลังใจที่ดีจากครอบครัว และขอขอบคุณ พี่ๆ เพื่อนๆ น้องๆ กฎหมายการเงินและภาษี รุ่นที่ 4 และ 5 ที่ได้ให้คำปรึกษา ให้กำลังใจกันตลอดมา และขอขอบคุณเจ้าหน้าที่หลักสูตรกฎหมายการเงินและภาษีทุกคนที่ได้ให้คำแนะนำเกี่ยวกับขั้นตอนของการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

ท้ายที่สุดผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะเกิดประโยชน์แก่ผู้มาศึกษาไม่มากนักน้อย สำหรับความไม่สมบูรณ์หรือบกพร่องประการใดอันอาจมีได้ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนขอน้อมรับไว้แต่ลำพังเพียงผู้เดียวและขอภัยมา ณ โอกาสนี้

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ .....	จ
กิตติกรรมประกาศ .....	ฉ
สารบัญ.....	ช
สารบัญตาราง.....	ฅ
บทที่ 1 บทนำ .....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา .....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา .....	7
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	8
1.4 ขอบเขตการศึกษา .....	8
1.5 วิธีการศึกษา.....	8
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	8
บทที่ 2 แนวคิดทั่วไป ในการจัดเก็บภาษีสสุรา .....	2
2.1 ความเป็นมา ความหมายและความรู้ทั่วไปของภาษีสสุรา.....	2
2.1.1 ความเป็นมาของภาษีสสุรา .....	2
2.1.2 ความหมายของคำว่า “สสุรา” .....	3
2.1.3 ชนิดของสสุรา.....	4
2.1.4 ความหมายของภาษีสสุรา.....	6
2.1.5 วัตถุประสงค์ของภาษีสสุรา.....	7
2.1.6 รายได้ของภาษีสรรพสามิต .....	8
2.2 หลักการภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับภาษีสสุรา .....	10
2.2.1 หลักพื้นฐานทางกฎหมายภาษีอากร.....	10

2.2.2	หลักการบริหารภาษีอากร .....	11
2.2.3	หลักการทางเศรษฐศาสตร์ .....	13
2.2.4	หลักการของกฎหมายสรรพสามิต .....	17
2.2.5	หลักการจัดเก็บภาษีสุรา .....	19
2.3	โครงสร้างของภาษีสุรา .....	26
2.3.1	ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสุรา.....	26
2.3.2	ความรับผิดในอันจะเสียภาษีสุรา.....	26
2.3.3	การบริหารจัดเก็บภาษีสุรา.....	27
2.3.4	โครงสร้างอัตราภาษีสุรา.....	28
1)	ฐานภาษีสุรา .....	28
1.1)	ราคา ณ โรงงานอุตสาหกรรม (โรงงานสุรา).....	36
1.2)	ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย .....	39
1.3)	ราคาขายปลีก.....	41
2)	อัตราภาษีสุราและการคำนวณภาษีสุรา .....	43
บทที่ 3	หลักการจัดเก็บภาษีสุราของไทยและต่างประเทศ.....	45
3.1	ภาษีสุราในประเทศไทย .....	45
3.1.1	ประวัติและวิวัฒนาการการจัดเก็บภาษีสุราของไทย.....	45
3.1.2	ความหมายและชนิดของสุรา.....	61
3.1.3	ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสุรา.....	62
3.1.4	ความรับผิดในอันจะเสียภาษีสุรา.....	62
3.1.5	การบริหารจัดเก็บภาษีสุรา.....	63
1)	ระบบใบอนุญาต.....	63
2)	ระบบแสตมป์ .....	72



3) การใช้เครื่องหมายแสดงการเสียภาษีที่ไม่ใช่แสดมป์.....	75
4) การควบคุมทางบัญชี.....	75
5) เจ้าพนักงานตรวจสอบ.....	76
6) การป้องกันและปราบปราม.....	76
3.1.6 โครงสร้างอัตราภาษีสุรา.....	77
1) ฐานภาษีสุราจากฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้าย.....	80
2) อัตราภาษีสุรา.....	89
3) การคำนวณภาษีสุรา.....	101
3.2 การจัดเก็บภาษีสุราในต่างประเทศ.....	132
3.2.1 การจัดเก็บภาษีสุราของประเทศแคนาดา.....	132
1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสุรา.....	134
2) ฐานภาษีสุรา.....	134
3) ความรับผิดในอันจะเสียภาษีสุรา.....	136
3.2.2 การจัดเก็บภาษีสุราของประเทศออสเตรเลีย.....	137
1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสุรา.....	138
2) ฐานภาษีสุรา.....	139
3) ความรับผิดในอันจะเสียภาษีสุรา.....	143
3.2.3 การจัดเก็บภาษีสุราของประเทศฟิลิปปินส์.....	144
1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสุรา.....	146
2) ฐานภาษีสุรา.....	146
3) ความรับผิดในอันจะเสียภาษีสุรา.....	153
บทที่ 4 วิเคราะห์ความไม่เหมาะสมของการจัดเก็บภาษีสุราในประเทศไทยจากฐานราคาขายส่ง ช่วงสุดท้ายและแนวทางการปรับปรุงโครงสร้างกฎหมายภาษีสุรา.....	155

4.1 วิเคราะห์ความไม่เหมาะสมเกี่ยวกับโครงสร้างภาษีสุรา.....	155
4.2 วิเคราะห์ความไม่เหมาะสมเกี่ยวกับการบริหารจัดการเก็บภาษีสุรา.....	159
4.2.1 ปัญหากรณีการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายไม่ถูกต้องหรือเป็นเท็จ .....	160
4.2.2 ปัญหาเกี่ยวกับมาตรการในการป้องกันการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายต่ำกว่าความเป็นจริงของกรมสรรพสามิต .....	167
4.2.3 ปัญหากรณีมีการเปลี่ยนแปลงราคาขายส่งช่วงสุดท้าย.....	170
4.2.4 ปัญหากรณีไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายให้ตรวจสอบ .....	173
4.3 วิเคราะห์แนวทางการปรับปรุงโครงสร้างกฎหมายภาษีสุรา .....	178
4.3.1 โครงสร้างกฎหมายภาษีสุรา .....	178
1) กำหนดฐานภาษี ขอบเขตในการจัดเก็บภาษี.....	178
2) อัตราภาษีและการคำนวณภาษี.....	184
3) การควบคุมการจัดเก็บภาษี.....	186
4.3.2 ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นและแนวทางแก้ไขปัญหา.....	188
1) ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น .....	188
2) แนวทางการแก้ไขปัญหา .....	188
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	190
รายการอ้างอิง.....	195
ภาคผนวก.....	200
ภาคผนวก ก. ....	201
ภาคผนวก ข. ....	207
ภาคผนวก ค. ....	212
ภาคผนวก ง.....	216
ภาคผนวก จ. ....	219

ภาคผนวก ฉ. ....	222
ภาคผนวก ช. ....	224
ภาคผนวก ซ. ....	227
ภาคผนวก ฅ. ....	236
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์ .....	250



## สารบัญตาราง

ตารางที่ 1	สรุปอัตราภาษีสุราแช่.....	96
ตารางที่ 2	สรุปอัตราภาษีสุรากลั่น.....	97
ตารางที่ 3	ประกาศกำหนดราคาขายส่งช่วงสุดท้าย.....	102
ตารางที่ 4	ตัวอย่างที่ 1 การคำนวณภาษีสุราแช่ชนิดเบียร์.....	105
ตารางที่ 5	ตัวอย่างที่ 2 การคำนวณภาษีสุราแช่ชนิดเบียร์ (กรณีตีกรีกินกำหนด).....	107
ตารางที่ 6	ตัวอย่างที่ 3 การคำนวณภาษีไวน์ สปาร์กลิ่งไวน์ กรณีที่ 1.....	109
ตารางที่ 7	ตัวอย่างที่ 4 การคำนวณภาษีไวน์ สปาร์กลิ่งไวน์ (กรณีตีกรีกินกำหนด) กรณีที่ 1.....	111
ตารางที่ 8	ตัวอย่างที่ 5 การคำนวณภาษีไวน์ สปาร์กลิ่งไวน์ กรณีที่ 2.....	113
ตารางที่ 9	ตัวอย่างที่ 6 การคำนวณภาษีไวน์ สปาร์กลิ่งไวน์ (กรณีตีกรีกินกำหนด) กรณีที่ 2.....	115
ตารางที่ 10	ตัวอย่างที่ 7 การคำนวณภาษีสุรากลั่นชนิดสุราขาว.....	117
ตารางที่ 11	ตัวอย่างที่ 8 การคำนวณภาษีสุรากลั่นชนิดสุราขาว (กรณีตีกรีกินกำหนด).....	119
ตารางที่ 12	ตัวอย่างที่ 9 การคำนวณภาษีสุรากลั่นชนิดสุราพิเศษ.....	121
ตารางที่ 13	ตัวอย่างที่ 10 การคำนวณภาษีสุรากลั่นชนิดสุราพิเศษ (กรณีตีกรีกินกำหนด).....	123
ตารางที่ 14	ตัวอย่างที่ 11 การคำนวณภาษีสุรากลั่นชุมชน.....	125
ตารางที่ 15	ตัวอย่างที่ 12 การคำนวณภาษีสุราแช่พื้นเมือง.....	126
ตารางที่ 16	ตัวอย่างที่ 13 การคำนวณภาษีสุราแช่ประเภท อู สาโทหรือน้ำข้าว กระจกหรือ น้ำตาลเมา.....	129
ตารางที่ 17	อัตราภาษีสุรา ประเทศแคนาดา.....	136
ตารางที่ 18	อัตราภาษีสุรา ประเทศออสเตรเลีย.....	142
ตารางที่ 19	อัตราภาษีสุรากลั่น (Distilled Spirits) ประเทศฟิลิปปินส์.....	149
ตารางที่ 20	อัตราภาษีไวน์ (Wines) ประเทศฟิลิปปินส์.....	151
ตารางที่ 21	อัตราภาษีสุราแช่ (Fermented Liquors) ประเทศฟิลิปปินส์.....	152

# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภาษีสรรพสามิตจะเก็บจากสินค้าที่มีหลักเกณฑ์พิเศษโดยเฉพาะ คือ สินค้าที่ก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพของผู้บริโภคหรือส่งผลกระทบต่อศีลธรรมอันดี และการบริโภคสินค้านี้ก่อให้เกิดต้นทุนทางสังคมหลายประการ เช่น การดื่มสุรา ยาสูบ หรือ สินค้าที่มีลักษณะเป็นการฟุ่มเฟือย สินค้าที่ได้รับผลประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐบางประการ สินค้าที่เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม สินค้าเบ็ดเตล็ด เช่น ยามสงคราม เป็นต้น

หลักการในการเก็บภาษีสุรา เป็น Single Tax คือ เก็บภาษีเพียงทอดเดียวเท่านั้น จึงต้องมีการเลือกว่าจะเก็บภาษีจากฐานราคาใดซึ่งเป็นฐานตามมูลค่าโดยจะเลือก 1 โดยเก็บจากฐานราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม (โรงงานสุรา) ฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้าย หรือฐานราคาขายปลีก

การจัดเก็บภาษีสุราในประเทศไทยจัดเก็บตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ซึ่งในปี พ.ศ. 2528 กรมสรรพสามิตได้เปิดประมูลโรงงานสุราของรัฐจำนวน 12 โรง โดยจัดเก็บภาษีจากผู้ทำสุรา 2 ตามฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้าย ส่วนผู้นำเข้าสุราจัดเก็บภาษีตามปริมาณ ดังนั้นเพื่อหารายได้ให้กับรัฐโดยกำหนดรายได้ขั้นต่ำไว้ และได้กำหนดอายุสัญญาไว้ 15 ปี ราคาสุราจึงไม่เป็นไปตามกลไกตลาด ต่อมาเกิดการเปิดสุราเสรีในปี 2543 ทำให้มีผู้ทำสุราและผู้นำเข้าสุรามากขึ้น จึงเปลี่ยนเป็นเลือกเก็บภาษีผู้นำเข้าสุราจากราคา ซี.ไอ.เอฟ. บวกด้วยอากรขาเข้า ส่วนผู้ทำสุรจากฐานราคา ณ โรงงานอุตสาหกรรม (ฐานราคาขาย ณ โรงสุรา) เพื่อให้สอดคล้องกับหลักสากล แต่เกิดปัญหาขึ้นเพราะไม่ได้มีคำนิยามว่า “ฐานราคาขาย ณ โรงสุรา” มีความหมายว่าอย่างไร จึงเกิดปัญหาเกี่ยวกับฐานภาษีสุรา เรื่อยมา

---

<sup>1</sup> ประภาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, (กรุงเทพมหานคร; สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542), น.145

<sup>2</sup> ผู้ทำสุรา หมายถึง ผู้ผลิตสุราในประเทศไทย

เมื่อ พ.ศ. 2550 มีการร่าง พระราชบัญญัติสุรา (ฉบับที่..) พ.ศ....มีหลักการให้เพิ่มบทนิยาม คำว่า “ราคาขาย ณ โรงสุรา” โดย มาตรา 3 ให้เพิ่มบทนิยามคำว่า “ราคาขาย ณ โรงงานสุรา” ต่อจากบทนิยามคำว่า “เชื้อสุรา” ในมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

“ราคาขาย ณ โรงสุรา” หมายความว่า ราคาที่มีการขายหรือพึงขายออกจากโรงงานสุรา ซึ่งไม่น้อยกว่าต้นทุนที่ควรจะบวกด้วยกำไร” แต่ก็ไม่ได้ประกาศใช้ทำให้การคำนวณภาษีสุราจากฐานราคา ณ โรงงานอุตสาหกรรม ยังไม่มีบทบัญญัติที่ชัดเจน

ในปี พ.ศ. 2553 เริ่มมีแนวความคิดขยายฐานภาษีสุราให้เก็บจากฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้าย แทน โดยมีการเปิดรับฟังความคิดเห็น จากผู้ทำสุรา ผู้นำเข้าและนักวิชาการซึ่งจากการเสวนานั้นมีผลสรุปว่ายังไม่ควรใช้ฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเพราะไม่มีความชัดเจนในการกำหนดราคาขายส่งช่วงสุดท้าย 4 ส่วนในต่างประเทศการเก็บภาษีสุราส่วนมากจะเก็บภาษีจากฐานราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรมและฐานราคาขายปลีกแนะนำ แต่จากฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้ายไม่ค่อยถูกนำมาใช้ เพราะเป็นปัญหาในทางปฏิบัติมาก เช่น ในปี พ.ศ. 2543 ประเทศออสเตรเลียมีการขายสุราเสรีจึงได้ยกเลิกการเก็บภาษีจากฐานราคาขายส่ง (Wholesale Price Tax) ซึ่งยังคงเก็บภาษีสุราจากฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้าย (Final Wholesale Price) กับสินค้าไวน์เท่านั้นและเก็บในอัตราภาษีที่ต่ำเพื่ออุดหนุนกิจการไวน์ในประเทศ<sup>5</sup>

ดังนั้นเป็นเวลา 63 ปีแล้วที่พระราชบัญญัติภาษีสุราไม่ได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภาษีสุราในประเทศไทยที่ให้ผู้ทำสุราและผู้นำเข้าใช้ฐานภาษีอย่างเดียวกัน จนกระทั่ง เมื่อวันที่ 3 กันยายน 2556 ประเทศไทยได้มีการประกาศใช้พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2556 ได้ปรับปรุงโครงสร้างภาษีสุราโดย

#### 1. เปลี่ยนฐานภาษี<sup>6</sup>

<sup>3</sup> บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาประกอบร่างพระราชบัญญัติสุรา (ฉบับที่...) พ.ศ.... , เรื่องเสร็จที่ 724-727/2550

<sup>4</sup> ฐานเศรษฐกิจ, “ได้เวลาปฏิรูป” ระบบภาษีสรรพสามิตไทย” <http://cas.or.th/activities/view/7836>, เมษายน พ.ศ.2557

<sup>5</sup> ชลธรา วิศรุตวงศ์ และคณะ, “การศึกษาเชิงเปรียบเทียบภาษีสุรา : กรณีศึกษาประเทศไทย สิงคโปร์ ฟิลิปปินส์ เกาหลี ออสเตรเลีย และประชาคมยุโรป” สำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ(สสส.)และศูนย์วิจัยปัญหาสุรา(ศวส.),2554 หน้า 69

<sup>6</sup> พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ฉบับที่ 7 พ.ศ. 2556 มาตรา 4 , มาตรา 6

2. ปรับปรุงการเสียภาษีใช้วิธีผสม โดยคำนวณภาษีทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณ<sup>7</sup>
3. ปรับปรุงโดยเพิ่มเพดานการจัดเก็บภาษีสุรา<sup>8</sup>

นอกจากพระราชกำหนดนี้แล้วยังมีการออกกฎกระทรวงและประกาศกระทรวง ดังนี้

- 1) กฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ และวิธีการ ในการกำหนดราคาสุราที่ทำในราชอาณาจักร และสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี พ.ศ. 2556
- 2) กฎกระทรวงกำหนดชนิดของสุราและอัตราภาษีสุรา พ.ศ. 2556
- 3) ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง ให้แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุรา
- 4) ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง กำหนดแบบและระยะเวลาให้ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา และผู้ได้รับใบอนุญาตให้นำสุราเข้ามาใน ราชอาณาจักรแจ้งชื่อผู้ได้รับใบอนุญาตให้ขายสุราประเภทที่ 1 หรือประเภทที่ 2 กรณีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีหลายราคา

โดยเปลี่ยนฐานในการคำนวณภาษีสุราตามมูลค่า จากเดิมที่ใช้ราคาขาย ณ โรงงาน อุตสาหกรรม (โรงงานสุรา) สำหรับสุราที่ทำในราชอาณาจักร และราคา ซี.ไอ.เอฟ. บวกด้วยอากรขา เข้า สำหรับสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร เป็นให้ใช้ “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย 9” ในการคำนวณ ภาษีตามมูลค่า เมื่อนำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของสุราสำหรับผู้ผลิตและผู้นำเข้าการ จัดเก็บภาษีโดยคำนวณจาก ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายนั้นเป็นราคารวมค่าขนส่งจนกว่าจะถึงผู้ขายปลีก ทำให้มีการขายส่งกันหลายทอดกว่าจะถึงผู้ประกอบการขายปลีก ราคาต้นทุนทอดสุดท้ายจึงมีจำนวน สูง และได้แก้ไขเพิ่มเพดานการจัดเก็บภาษีสุราเพิ่มขึ้น ส่งผลให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีภาระภาษีมากจึง เกิดความไม่เป็นธรรม ผู้เสียภาษีเกิดภาระภาษีมาก

ดังนั้น พระราชกำหนด แก้ไขเพิ่มเติม พรบ.สุรา พ.ศ. 2493 ฉบับที่ 7 พ.ศ. 2556 ที่มีผล บังคับใช้อยู่ในปัจจุบันสมควรจะต้องได้รับการแก้ไขเพิ่มเติม เพราะใช้ “ ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย “ ในการคำนวณภาษีตามมูลค่า นั้นมีบทบัญญัติที่ไม่สอดคล้องโครงสร้างภาษีและการบริหารจัดการ เก็บภาษีในระบบสุราเสรี ตลอดจนไม่เอื้อประโยชน์ในการบรรลุถึงเป้าหมายในการจัดเก็บภาษี ก่อภาระ

<sup>7</sup> พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ฉบับที่ 7 พ.ศ. 2556 มาตรา 5

<sup>8</sup> พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ฉบับที่ 7 พ.ศ. 2556 มาตรา 7

<sup>9</sup> “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” คือ ราคาที่ผู้ได้รับอนุญาตให้ทำสุรา ผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ผู้ได้รับ อนุญาตขายสุรา ได้ขายสุราให้แก่ผู้ขายปลีก โดยรวมค่าขนส่งหรือค่าบริการอย่างอื่น ทั้งนี้ ต้องเป็นราคาตามปกติ ในทางธุรกิจโดยสุจริตและเปิดเผย โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและทำให้ไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ซึ่งวิเคราะห์ความไม่เหมาะสมและแนวทางแก้ไขปัญหาอุปสรรคจากตัวบทกฎหมาย ดังนี้

### 1. วิเคราะห์ความไม่เหมาะสมเกี่ยวกับโครงสร้างภาษีสุรา

แม้ตามบทบัญญัติ มาตรา 8 จัตวาที่แก้ไขใหม่นั้น ได้ตัดเรื่องการคำนวณภาษีแบบรวมในออกไปแล้ว แต่นิยามความหมายของราคาขายส่งช่วงสุดท้ายตามมาตรา 4 ตอนท้ายกลับระบุว่า “เป็นไปราคาตามปกติในทางธุรกิจโดยสุจริตและเปิดเผย โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม” ทำให้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเป็นราคาที่มีการขายให้แก่ผู้ขายปลีกโดยรวมค่าขนส่งหรือค่าบริการอย่างอื่นแล้ว แต่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นราคาขายที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าได้ผลภาระภาษีสุรา ภาษีเพื่อบำรุงอุดหนุนเงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ (สสส.) เงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย (ไทยพีบีเอส) และเงินบำรุงกองทุนพัฒนาการกีฬาแห่งประเทศไทยที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าได้เสียไปยังผู้บริโภคว่าด้วยแล้ว ไม่รวมเฉพาะภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นคือการที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าต้องเสียภาษีจากราคาขายส่งช่วงสุดท้ายซึ่งรวมภาษีสุราไปแล้วจึงเป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อนยิ่งกว่าการคำนวณการคำนวณภาษีแบบรวมในเสียอีกเพราะเดิมเงินบำรุงกองทุนและองค์การต่างๆจะไม่ถือเป็นฐานมูลค่าฐานภาษีด้วย

### 2. วิเคราะห์ความไม่เหมาะสมเกี่ยวกับการบริหารจัดการเก็บภาษีสุรา

#### 2.1 ปัญหากรณีการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายไม่ถูกต้องหรือเป็นเท็จ

ในความเป็นจริงแล้ว ผู้ผลิตและผู้นำเข้าสุราไม่ทราบ “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” ที่แท้จริงของผู้ค้าปลีกและผู้ค้าส่ง การที่พระราชบัญญัติสุราฯ มาตรา 8 เบญจ ที่แก้ไขใหม่กำหนดให้ผู้ผลิตและผู้นำเข้าต้องแจ้ง “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” ที่ถูกต้องให้อธิบดีกรมสรรพสามิตทราบเหมือนกับการแจ้งราคาขาย ณ โรงงานสุราของผู้ผลิตในอดีต โดยหากผู้ผลิตและผู้นำเข้าสุราไม่แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเพราะว่าไม่ทราบราคาดังกล่าว ผู้ผลิตและผู้นำเข้าจะมีความผิดในทางอาญาตามมาตรา 43 ทวิ<sup>10</sup> เหมือนกับกรณีและผู้ผลิตไม่แจ้งราคาขาย ณ โรงงานสุราในอดีต และการแจ้งราคาดังกล่าวให้กรม

<sup>10</sup> มาตรา 43 ทวิ วรรคแรก ผู้ใดไม่แจ้งราคาขายตามมาตรา 8 เบญจ หรือแจ้งราคาขายดังกล่าวไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 20,000 บาท

มาตรา 43 ทวิ วรรคสอง ผู้ใดแจ้งราคาขายสุราตามมาตรา 8 เบญจ อันเป็นเท็จ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือปรับไม่เกิน 50,000 บาทหรือทั้งจำทั้งปรับ



สรรพสามิตทราบไปโดยที่ผู้ผลิตและผู้นำเข้าสุราไม่รู้ว่ากรมสรรพสามิตจะพิจารณาว่าราคาขายส่งช่วงสุดท้ายที่ผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าแจ้งไปเป็นราคาขายส่งช่วงสุดท้ายที่ถูกต้องและไม่เป็นเท็จหรือไม่ ทำให้ผู้ผลิตและผู้นำเข้ามีความเสี่ยงสุรามีความเสี่ยงต้องรับผิดชอบในทางอาญาตามมาตรา 43 ทวิ หากภายหลังกรมสรรพสามิตเห็นว่าราคาดังกล่าวเป็นราคาที่ไม่ถูกต้องหรือเป็นเท็จซึ่งไม่เป็นธรรมต่อผู้ผลิตและผู้นำเข้าสุรา

2.2 ปัญหาเกี่ยวกับมาตรการในการป้องกันการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายต่ำกว่าความเป็นจริงของกรมสรรพสามิต

บทบัญญัติตามมาตรา 8 จัตวา วรรคสอง เพื่อออกกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการเฉพาะประเด็นที่ไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายหรือราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีหลายราคาเท่านั้น แต่ประกาศกรมสรรพสามิต ในข้อ 2 กรณีที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีหลายราคา (ข) ระบุให้ผู้ได้รับอนุญาตแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายไว้ต่ำกว่าราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของผู้ได้รับอนุญาตรายอื่น โดยไม่มีเหตุอันควรนั้นให้ใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายสูงสุดของผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 1 หรือประเภทที่ 2 ที่มีราคาสูงสุดในเดือนที่ล่วงมาแล้ว เห็นได้อย่างชัดเจนว่าเป็นกรณีแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายต่ำกว่าผู้ได้รับอนุญาตรายอื่นไม่ใช่เป็นกรณีที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีหลายราคาแต่อย่างใด ข้อ 2(2)(ข) นี้เป็นมาตรการในการป้องกันการ Transfer Pricing ของผู้ประกอบการ โดยไม่ใช่กรณีที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีหลายราคา แต่เป็นกรณีที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของผู้ประกอบการมีราคาเดียว แต่ผู้ประกอบการจงใจแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายต่อกรมสรรพสามิตต่ำกว่าราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของผู้ประกอบการรายอื่นๆ เพื่อให้เสียภาษีเป็นจำนวนเงินที่ต่ำกว่าที่ควรจะเป็น ทำให้การออกประกาศกฎหมายเกินอำนาจของกฎหมายแม่บทอย่างชัดเจน

2.3 ปัญหากรณีมีการเปลี่ยนแปลงราคาขายส่งช่วงสุดท้าย

ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง ให้แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุรา (ลงวันที่ 4 กันยายน 2556) โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 8 เบญจ แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2556 อธิบดีกรมสรรพสามิตจึงกำหนดแบบและระยะเวลาการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราไว้โดยกำหนดให้ผู้ผลิตสุราและผู้นำเข้าต้องเสียภาษีสุราเพิ่มขึ้นทุกครั้งที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีการเปลี่ยนแปลงสูงขึ้นซึ่งน่าจะขัดกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ตีที่ตีต้องมีความชัดเจนแน่นอนและเป็นการบัญญัติกฎหมายที่เกินกว่า มาตรา 8 เบญจ ซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทบัญญัติให้อำนาจไว้ เนื่องจาก มาตรา 8 เบญจ ระบุให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพสามิตในการออกประกาศกำหนดแบบและระยะเวลาในการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเท่านั้น ไม่ได้ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพสามิตในการออกประกาศกำหนดให้

ผู้ผลิตสุราและผู้นำเข้าสุราต้องเสียภาษีเพิ่มเติมในกรณีที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีการเปลี่ยนแปลงสูงขึ้นภายหลังจากที่มีการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายและได้ยื่นแบบรายการและชำระภาษีสุราตามรายการดังกล่าวไปแล้วซึ่งถือได้ว่าความรับผิดชอบในอนาคตจะต้องเสียภาษีสุราได้สิ้นสุดลงแล้ว

#### 2.4 ปัญหากรณีไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายให้ตรวจสอบ

ประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นจากการที่พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 8 จัดว่า วรรคสอง (แก้ไขโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2556) ระบุว่าในกรณีที่ไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายให้ถือตามราคาที่ยกขัตติกรรมสรรพสามิตประกาศกำหนดตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวงและตามกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ และวิธีการในการกำหนดราคาสุราที่ทำในราชอาณาจักรและสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี พ.ศ. 2556 ข้อ 2 ระบุให้อธิบดีประกาศกำหนดราคาดังกล่าวโดยให้ใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายสูงสุดของสุราประเภทชนิด คุณภาพ อย่างเดียวกัน ที่มีแรงแอลกอฮอล์และปริมาณบรรจุเท่ากันหรือใกล้เคียงกันของสุราประเภทนั้น ๆ เป็นเพียงการเทียบเคียงกับสินค้าอื่นๆ ซึ่งหากการกำหนดราคาดังกล่าวไม่เหมาะสมจะทำให้ผู้ประกอบการรายอื่นๆ ที่เสียภาษีจากฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้ายจริงๆ เสียเปรียบผู้ประกอบการดังกล่าว

### 3. วิเคราะห์แนวทางการปรับปรุงโครงสร้างกฎหมายภาษีสุรา

การแก้ปัญหาฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้ายในต่างประเทศกรณีไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายให้ตรวจสอบหรือมีหลายราคานั้นจะใช้ราคาขายปลีก ส่วนประเทศไทยนั้นเมื่อช่วงต้นปี 2557 กรมสรรพสามิตมีแนวคิดจะการปฏิรูประบบภาษีสรรพสามิตโดยรวมสินค้าสรรพสามิตทั้งหมดให้อยู่ในประมวลเดียวคือร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต อธิบดีกรมสรรพสามิต กล่าวว่า การปรับปรุงกฎหมายการเก็บภาษีสรรพสามิตให้สามารถคิดจากราคาขายปลีกทั้งหมด ทุกรายการ ซึ่งน่าจะส่งผลทำให้การเก็บภาษีของกรมสรรพสามิตเพิ่มขึ้น และสร้างความเป็นธรรมให้กับผู้ผลิตสินค้าในประเทศและผู้นำเข้า เพราะที่ผ่านมามีปัญหาสำแดงราคานำเข้าต่ำ ทำให้เสียภาษีน้อย ขายสินค้าได้ถูกกว่าสินค้าที่ผลิตในประเทศ ร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต มีสาระสำคัญ ได้แก่ วิธีการขั้นตอนการดำเนินการเก็บภาษี บทลงโทษของผู้เสียภาษีไม่ถูกต้อง และการกำหนดฐานราคาการเก็บภาษี ส่วนของฐานราคาการเก็บภาษีนั้นปัจจุบันส่วนใหญ่เก็บภาษีจากราคาน้ำโรงงาน มีเพียงสินค้าสุรา และเบียร์ที่มีการเปลี่ยนมาเก็บภาษีจากฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้าย ทำให้การเก็บภาษีมีประสิทธิภาพมากขึ้น<sup>11</sup> ในปี 2555 ขณะจัดทำการศึกษาวิเคราะห์ร่างกฎหมายสรรพสามิตที่จัดทำโดย

<sup>11</sup> กรุงเทพฯ, “คลังรื้อใหญ่ภาษีสรรพสามิต”

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์อยู่นั้นการวิเคราะห์ปัญหาภาษีสุรายังเป็นการวิเคราะห์จากฐานเดิมที่ไม่ใช่จากฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของทั้งผู้นำเข้าและผู้ทำสุรา

ต่อมา กรมสรรพสามิต มีการรับฟังความเห็นจากผู้ผลิตสินค้าสรรพสามิตกว่า 20 รายการ รวมถึงค่ากลุ่มสุราด้วย โดยจะมีการคำนวณฐานภาษีจากฐาน “ราคาขายปลีกแนะนำ” ที่มีข้อดีมากกว่าการคิดจากราคาขายส่งช่วงสุดท้ายที่นำร่องในสินค้าสุราและเบียร์ เพราะการคิดราคาขายปลีกแนะนำ เป็นราคาที่รับรู้ทั่วไป ทั้งฝ่ายผู้ผลิต, ผู้ค้าส่ง, ผู้ค้าปลีกและผู้บริโภค แต่ถ้าเป็นราคาขายส่งช่วงสุดท้าย ผู้รู้ราคาจะมีเพียง 2 ฝ่ายคือ ผู้ค้าส่งและผู้ค้าปลีก ทำให้ระบบใหม่จะมีประโยชน์แก่ภาคเอกชนและประชาชนพร้อมกับแก้ปัญหาที่เกิดขึ้นได้อีกด้วย

การใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเป็นฐานในการคำนวณเริ่มใช้ตั้งแต่ วันที่ 4 กันยายน 2556 จนถึงปัจจุบัน เป็นเวลาเพียง 2 ปีกว่านั้นก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติและเกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นจึงมีแนวความคิดในการเปลี่ยนวิธีคิดฐานภาษีเป็นฐานราคาขายปลีกแนะนำ จึงเป็นที่น่าสนใจ ทำการศึกษาปัญหาการใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเป็นฐานในการคำนวณภาษีและฐานภาษีสรรพสามิตฐานใดมีความเหมาะสมกับการเก็บภาษีสุราในประเทศไทยจากอดีตคือฐานราคา ณ โรงงานสุรา ปัจจุบันคือฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้ายและในอนาคตอาจจะมีการใช้ฐานราคาขายปลีกแนะนำแทน

เมื่อการจัดเก็บภาษีสุราของประเทศไทยเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพสร้างรายได้แก่รัฐอย่างมีเสถียรภาพ สามารถควบคุมหรือจำกัดการบริโภคสุราตลอดจนสร้างความเป็นธรรมในการแข่งขันทั้งผู้ทำสุราในประเทศและผู้นำเข้าให้ทัดเทียมกับการจัดเก็บภาษีสุราในระดับสากล เพื่อบรรลุเป้าหมายตามนโยบายที่รัฐต้องการคือการควบคุมการบริโภคสุราควบคู่ไปกับการหารายได้ภาษีอากรเข้ารัฐ

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อทำการศึกษานแนวคิดและวัตถุประสงค์ตลอดจนหลักการในการจัดเก็บภาษีสุรา
2. เพื่อทำการศึกษากฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสุรา ได้แก่ พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 , พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2556 เป็นต้น
3. เพื่อรวบรวมศึกษาวิเคราะห์ปัญหาที่เกิดในทางกฎหมายและในทางปฏิบัติ จากการใช้ พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2556

4. เพื่อเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาการจากใช้พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2556

### 1.3 สมมติฐานของการศึกษา

การปรับปรุงโครงสร้างภาษีสุราโดยเปลี่ยนฐานในการคำนวณภาษีสุราตามมูลค่า เป็นราคาขายส่งช่วงสุดท้าย นั้น เมื่อนำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของสุราสำหรับผู้ผลิตและผู้นำเข้าจะก่อให้เกิดภาระที่ไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีและทำให้ไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต จึงควร ยกเลิกฐานในการคำนวณ “ ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย “ โดยเปลี่ยนเป็นคำนวณจากฐาน “ราคาขายปลีกแนะนำ” เพื่อเป็นธรรมและสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

### 1.4 ขอบเขตการศึกษา

มุ่งศึกษาแนวคิดและหลักการตลอดจนที่มาของการนำภาษีสุรามาใช้โดยจะศึกษาในรายละเอียดของประเภทสุราที่อยู่ภายใต้กฎหมายภาษีสุราในปัจจุบัน ความเหมาะสมของการกำหนดอัตราภาษีและการใช้ฐานในการคำนวณเพื่อจัดเก็บภาษีสุราสำหรับสินค้านั้นว่ามีความเป็นธรรมและสอดคล้องกับหลักการของภาษีสุรา รวมทั้งจะได้นำข้อมูลของต่างประเทศมาทำการศึกษาและเปรียบเทียบกับของประเทศไทยด้วย

### 1.5 วิธีการศึกษา

ดำเนินการวิจัยโดยการค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลแบบวิจัยเอกสาร (Document Research) โดยศึกษาเอกสาร ตำราทางวิชาการ บทความต่างๆ ตำบทยุทธศาสตร์และวิทยานิพนธ์ที่เกี่ยวข้องเพื่อนำมาจัดรวบรวมข้อมูลให้เป็นระบบเพื่อใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลดังกล่าว

### 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ได้องค์ความรู้เกี่ยวกับฐานภาษีสุราในประเทศไทย
2. ได้ทราบถึงปัญหาและอุปสรรคจากการกำหนดฐานภาษีสุราในประเทศไทย
3. ทำให้ทราบข้อมูลฐานภาษีต่างประเทศ

4. ได้ข้อเสนอแนะแนวทางพิจารณาแก้ไขปรับปรุง กฎหมายภาษีศุราจากปัญหาฐานภาษีศุรา



## บทที่ 2

### แนวคิดทั่วไป ในการจัดเก็บภาษีสุรา

ภาษีสรรพสามิตเป็นรายได้ของรัฐ สุราก็เป็นสินค้าสรรพสามิตชนิดหนึ่ง que จัดเก็บภาษีเข้ารัฐ ได้มากแต่การที่ประชาชนบริโภคสุรามากก็จะเกิดผลเสียแต่รัฐนั่นเอง ดังนั้นรัฐจึงมีหน้าที่ที่จัดเก็บ ภาษีเพื่อสร้างรายได้และควบคุมการบริโภคสุราควบคู่กันไปด้วย

#### 2.1 ความเป็นมา ความหมายและความรู้ทั่วไปของภาษีสุรา

##### 2.1.1 ความเป็นมาของภาษีสุรา

ในสมัยก่อนการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตมีความสำคัญน้อยมากเพราะรายจ่ายของรัฐมีน้อย ประกอบกับมีรายได้ทางอื่นที่นำมาใช้จ่ายได้อย่างพอเพียง เช่นรายได้จากของขวัญ ค่าปฏิกรรมสงครามและรายได้จากทรัพย์สินอื่นๆ การเก็บภาษีสรรพสามิตจะเก็บเป็น สิ่งของ ข้าทาส สัตว์เลี้ยง และการประกอบธุรกิจบางอย่าง โดยการจัดเก็บนั้นแตกต่างกับปัจจุบัน คือ จะเก็บเอาจากผู้มีทรัพย์สินไว้ครอบครองเพื่อใช้บริโภคภายในครอบครัวเป็นส่วนใหญ่ และจะเก็บจากผู้ขายและผู้ผลิตทรัพย์สินขายเป็นส่วนน้อย แต่ในปัจจุบัน ภาษีสรรพสามิตส่วนใหญ่เก็บจากโรงงานอุตสาหกรรมที่ผลิตสินค้าไว้เพื่อขายและการขายสินค้าบางอย่าง ต่อมาในราวศตวรรษที่ 18 ความสำคัญของภาษีสรรพสามิตเด่นชัดขึ้นมาเพราะรายจ่ายสาธารณะของรัฐได้เพิ่มขึ้น จึงได้มีการขยายฐานการจัดเก็บจากทรัพย์สินและธุรกิจอื่นเพิ่มขึ้น ประกอบกับมีการขยายตัวทางอุตสาหกรรมมาก ความเจริญก้าวหน้าทางอุตสาหกรรมทำให้ผลิตสินค้าออกมาจำหน่ายได้ทำกันอย่างมากและรวดเร็ว ระบบภาษีสรรพสามิตจึงเป็นที่นิยมจัดเก็บกันทั่วไป โดยได้เปลี่ยนวิธีการเก็บภาษีจากผู้บริโภคโดยตรงมาเก็บจากการอุตสาหกรรมเพื่อความสะดวกในการเก็บภาษียิ่งขึ้น ดังนั้นในศตวรรษที่ 19-20 ภาษีสรรพสามิตจึงมีความจำเป็นและสำคัญยิ่งในระบบภาษีอากรของประเทศ

ภาษีสรรพสามิต คือ ภาษีประเภทการขายเฉพาะอย่าง ต่างกับภาษีการขายทั่วไปในข้อสำคัญที่ว่าการขายเฉพาะอย่าง เรียกเก็บแต่เฉพาะจากการขายสินค้าหรือบริการบางประเภท ส่วนภาษีการขายทั่วไป เรียกเก็บจากสินค้าทุกชนิด แต่ทั้งนี้ไม่ใช่ทุกประเทศในโลกจะจำแนกประเภทภาษีการขายเฉพาะอย่างไว้อย่างเดียวกัน การเลือกประเภทสินค้าที่มีหลักเกณฑ์แตกต่างกันไปแล้วแต่ประเทศ และส่วนมากจะเห็นได้ว่า ภาษีการขายเฉพาะอย่างเรียกเก็บจากผู้ผลิตแทนที่จะเก็บจากผู้ขายสินค้ารายย่อย (Retailers) อย่างภาษีการขายทั่วไป (Sale Tax) เพื่อการเก็บเป็นไปโดยสะดวกยิ่งขึ้น จึง

ทำให้ภาษีการขายเฉพาะอย่างมีลักษณะคล้ายๆ ภาษีการผลิต (Production Tax) มากกว่าจะเป็นภาษีที่เกิดจากการขาย ภาษีการขายเฉพาะอย่างควรมีลักษณะ ดังนี้

1. เป็นการเรียกเก็บจากสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่ง ที่มีเหตุผลสมควรที่จะต้องรับภาระภาษีสูงกว่าปกติ
2. อัตราภาษีแตกต่างกันไปแล้วแต่ ความเหมาะสมของสินค้าแต่ละชนิด

ภาษีการค้าที่เก็บจากสินค้าและบริการที่ใช้ในการบริโภคนั้น อาจจะถูกเลือกเก็บจากสินค้าหรือบริการชนิดหนึ่งชนิดใดเป็นการเฉพาะเจาะจงก็ได้ การจัดเก็บลักษณะนี้เป็นแบบภาษีสรรพสามิตหรือบางครั้งเรียกว่า Selective Sale Tax หรือ Excise Tax สำหรับวิธีการจัดเก็บอาจจะเลือกใช้ในช่วงขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่งก็ได้

ภาษีสรรพสามิตหรือภาษีการขายเฉพาะอย่างเป็นภาษีสินค้า (commodity tax) ที่เก็บจากสินค้าบางประเภทที่ซื้อขายกันในประเทศ สินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตก็มีไฟ เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์เจือปน บุหรี่และยาสูบ น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน เป็นต้น

### 2.1.2 ความหมายของคำว่า “สุรา”

สุรา (Liquor) หรือที่คนไทยเรียกว่า “เหล้า” โดยทั่วไปหมายถึง เครื่องดื่มที่มีเอทิลแอลกอฮอล์เป็นส่วนผสม (Alcohol Beverage) ทั้งนี้แอลกอฮอล์โดยทั่วไปมี 2 ประเภท คือ (1) เมทิลแอลกอฮอล์ (Methyl Alcohol) และ (2) เอทิลแอลกอฮอล์ (Ethyl Alcohol) เมทิลแอลกอฮอล์นั้นดื่มกินไม่ได้เพราะอันตรายต่อชีวิต สุราจึงเป็นเครื่องดื่มที่มีเอทิลแอลกอฮอล์เป็นส่วนผสม สุราที่ดื่มกินกันโดยทั่วไปความแรงของแอลกอฮอล์จะถูกเจือจางแล้ว (De-concentrated Alcohol) ไม่ใช่แอลกอฮอล์บริสุทธิ์ (Pure Alcohol or 100% Alcohol) เพราะหากดื่มแอลกอฮอล์บริสุทธิ์จะทำให้ถึงแก่ความตายได้

การให้คำจำกัดความหรือคำนิยาม (Definition) ของคำว่า “สุรา” มีความสำคัญต่อการจัดเก็บจัดเก็บภาษีสุราเพราะจำกัดความเป็นตัวกำหนดขอบเขต (Scope) ของนโยบายสุรา (Alcohol Policy) และอำนาจของกฎหมายภาษีสุรา (Liquor Tax Law) การให้คำนิยามสุราของแต่ละประเทศแตกต่างกันออกไปจากการสำรวจ คำนิยามสุราของหลายๆประเทศ โดย WHO พบว่า คำนิยามสุรามักกำหนดว่า “สุรา” คือ เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์เริ่มต้นผสมอยู่ที่ช่วง 0.1%-12% โดยปริมาตรหรือมากกว่านั้น โดยมีค่าเฉลี่ยความแรงของแอลกอฮอล์อยู่ที่ 1.95% และมีบางประเทศที่ไม่ได้กำหนดคำนิยามสุรา

สำหรับกฎหมายสุราของประเทศไทยได้ให้ความหมายของคำว่า “สุรา<sup>1</sup>” ไว้ขอบเขตค่อนข้างกว้างขวาง คือ “วัตถุทั้งหลายหรือของผสมที่มีแอลกอฮอล์ซึ่งสามารถดื่มกินได้เช่นเดียวกับน้ำสุราหรือซึ่งดื่มกินไม่ได้แต่เมื่อได้ผสมกับน้ำหรือของเหลวอย่างอื่นแล้ว สามารถดื่มกินได้เช่นเดียวกับน้ำสุรา” ดังนั้นสุราจึงเป็นสิ่งใดก็ได้ที่มีแอลกอฮอล์มากกว่า 0% ขึ้นไปและดื่มกินได้เช่นเดียวกับน้ำสุรา

### 2.1.3 ชนิดของสุรา

#### 1) ชนิดของสุราโดยทั่วไป<sup>2</sup>

สุราแต่ละชนิดและประเภทมีลักษณะพิเศษแตกต่างกัน ไม่ว่าจะเป็นการใช้วัตถุดิบ กรรมวิธี ระยะเวลาในการบ่ม แร่งแอลกอฮอล์ ซึ่งจะส่งผลให้คุณภาพ รสชาติ และกลิ่นของสุราแตกต่างกันออกไป โดยทั่วไป มักจะอาศัยเกณฑ์การใช้วัตถุดิบที่นำมาใช้ทำสุราซึ่งถือว่าเป็นที่มาของน้ำสุราเป็นหลักในการกำหนดชนิดของสุราและจะเรียกว่า สุราหมัก ซึ่งก็คือ สุราแช่ และ Spirit คือ สุรากลั่นตามความหมายของกฎหมายไทย

#### (1) สุราแช่

1) เบียร์ หมายความว่า สุราแช่ที่มีแรงแอลกอฮอล์ได้จากกระบวนการใช้ยีสต์หมักเวอร์ต (wort) และอาจมีการปรุงแต่งสี กลิ่น รสเพิ่มเติมด้วยก็ได้ เวอร์ต (wort) คือ สารละลายที่ได้จากต้มสกัดข้าวบาเลย์ มอลท์ (malt) กับฮอป (hop) โดยจะมีการใช้คาร์โบไฮเดรตจากวัตถุดิบอื่นๆเป็นส่วนผสมในการต้มสกัดด้วยหรือไม่ก็ได้

2) สุราผลไม้ หมายความว่า สุราแช่ที่ได้จากการหมักแอลกอฮอล์จากผลไม้ต่างๆ เช่น องุ่น แอปเปิ้ล สตรอเบอร์รี่ เป็นต้น

(1) ไวน์ หมายความว่า สุราแช่ที่ได้จากการหมักแอลกอฮอล์ (ทั้งหมดหรือบางส่วนอย่างใดอย่างหนึ่ง) จากผลองุ่นสดที่คั้นน้ำองุ่นออกแล้วหรือไม่ก็ตาม (หรือจากน้ำองุ่น) เมื่อเป็นไวน์สำเร็จรูปแล้วจะมีฟองหรือไม่มีฟองก็ได้ (ยกเว้นไวน์คูลเลอร์)

(2) สุราผลไม้ (Fruit wine) หมายความว่า สุราแช่นอกจากชนิดไวน์ ซึ่งทำจากผลไม้อื่นนอกผลองุ่นหรือน้ำองุ่น (Grape must) เช่น แอปเปิ้ล สตรอเบอร์รี่ พีช ราสเบอร์รี่ เป็นต้น

#### (2) สุรากลั่น

<sup>1</sup> พระราชบัญญัติภาษีสสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 4

<sup>2</sup> วิศิษฐ์ วชิรวิรุฬห์, ปัญหาทางกฎหมายที่ใช้จัดเก็บภาษีสรรพสามิตในระบบสุราเสรี. (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต,มหาวิทยาลัยรามคำแหง,2543). น. 11-14



1) วิสกี้ (whiskey) หมายถึง สุรากลั่นที่กลั่นจากส่ของเมล็ดธัญชาติต่างๆ เช่น ข้าวบาเลย์ ข้าวมอลท์ ข้าวโพด ข้าวโพด ข้าวเจ้า ข้าวเหนียว ข้าวไรน์ (rye) มีแรงแอลกอฮอล์ไม่เกิน 95 ดีกรี และเก็บบ่มในถังไม้ที่เหมาะสมเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 2 ปีในการบรรจุภาชนะเพื่อจำหน่ายต้องปรุงให้มีแรงแอลกอฮอล์ไม่ต่ำกว่า 40 ดีกรีและให้หมายความรวมถึงสุรากลั่นที่ได้จากการปรุงแต่งวิสกี้ไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 โดยปริมาตรกับแอลกอฮอล์ที่กลั่นได้จากธัญชาติในการบรรจุภาชนะเพื่อจำหน่ายและต้องปรุงแต่งให้มีแรงแอลกอฮอล์ไม่ต่ำกว่า 40 ดีกรี

2) บรั่นดี (brandy) หมายถึง สุรากลั่นที่ได้จากการกลั่นไวน์ที่ทำจากองุ่นหรือผลไม้อื่น มีแรงแอลกอฮอล์ไม่เกิน 95 ดีกรี และเก็บบ่มในถังไม้ที่เหมาะสมเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 1 ปี ในการบรรจุภาชนะเพื่อจำหน่ายต้องปรุงให้มีแรงแอลกอฮอล์ไม่ต่ำกว่า 38 ดีกรี และให้หมายความรวมถึงสุรากลั่นที่ได้จากการกลั่นไวน์ที่ทำจากองุ่นผสมกับไวน์ที่ทำจากผลไม้อื่นมีแรงแอลกอฮอล์ไม่เกิน 95 ดีกรีและบ่มในถังไม้ที่เหมาะสมเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 1 ปี หรือได้จากการผสมบรั่นดีไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 โดยปริมาตรกับแอลกอฮอล์ที่กลั่นได้จากผลไม้หมักด้วย ในการบรรจุภาชนะเพื่อจำหน่ายต้องปรุงให้มีแรงแอลกอฮอล์ไม่น้อยกว่า 38 ดีกรี

3) รัม (พีท) หมายถึง สุรากลั่นที่ได้จากการกลั่นน้ำสาจากน้ำอ้อย น้ำตาลอ้อย หรือกากน้ำตาลอ้อย แล้วบ่มที่แรงแอลกอฮอล์ไม่เกิน 80 ดีกรี ในถังไม้ที่เหมาะสมเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 1 ปี ในการบรรจุภาชนะออกจำหน่ายต้องปรุงแต่งให้มีแรงแอลกอฮอล์ไม่ต่ำกว่า 30 ดีกรี และให้หมายความรวมถึง สุรากลั่นที่ได้จากการปรุงแต่งรัมไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 โดยปริมาตรกับแอลกอฮอล์ที่กลั่นได้จากน้ำสาของผลิตภัณฑ์จากอ้อยด้วย ในการบรรจุภาชนะเพื่อจำหน่ายต้องปรุงแต่งให้มีแรงแอลกอฮอล์ไม่ต่ำกว่า 30 ดีกรี

4) วอดก้า (vodka) หมายถึง สุรากลั่นที่ได้จากการนำสุรากลั่นผ่านกระบวนการจำกัดกลั่นเฉพาะตัว ซึ่งเกิดจากวัตถุดิบ selected grains หรือ maize หรือ malted barley โดยวิธีการกลั่นซ้ำหรือกรองด้วยถ่าน ทั้งนี้ อาจมีการปรุงแต่ง กลิ่น รส อีกด้วยหรือไม่ก็ได้และในการบรรจุภาชนะเพื่อจำหน่ายต้องปรุงแต่งให้มีแรงแอลกอฮอล์ไม่ต่ำกว่า 38 ดีกรี

5) ยิน (gin) หมายถึงสุรากลั่นที่ได้จากการกลั่นน้ำสาพร้อมกับผลจูนิเปอร์หรือสุราผสมสุรากลั่นกับสารสกัดของผลจูนิเปอร์เป็นส่วนใหญ่และอาจมีสารสกัดของพืชอื่น ๆ รวมด้วย ในการบรรจุภาชนะเพื่อจำหน่ายต้องปรุงแต่งให้มีแรงแอลกอฮอล์ไม่ต่ำกว่า 45 ดีกรี

6) ลิเคียว หรือ คอร์ดียล (liqueurs or cordial) หมายถึง สุรากลั่นที่ได้จากการผสมสุรากลั่นหรือกลั่นสุรากลั่นร่วมกับหรือผ่านผลไม้ ดอกไม้ ต้นพืช น้ำผลไม้ หรือสารให้กลิ่นรสตามธรรมชาติหรือที่สกัดได้แล้วปรุงแต่งรสด้วยน้ำตาลหรือน้ำเชื่อมไม่น้อยกว่าร้อยละ 2.5 โดยน้ำหนัก

7) เตกิลลา (tequila) หมายถึง สุรากลั่นที่ได้จากการกรองน้ำสำของพืชจำพวกอากาเว่ (Agave tequila weber) มาปรุงแต่งกลั่น ในการบรรจุภาชนะเพื่อจำหน่ายต้องปรุงแต่งให้มีแรงแอลกอฮอล์ไม่ต่ำกว่า 40 ดีกรี

8) ค็อกเทลสำเร็จรูป (pre-mixed cocktail) หรือสุราแรงแอลกอฮอล์ต่ำ (Soft Spirit) หมายถึง สุรากลั่นที่ได้จากการนำสุรากลั่นมาปรุงแต่งผสมอย่างอื่นเพื่อให้ได้สี กลิ่นรส และแรงแอลกอฮอล์ตามต้องการ

9) สุราที่มีสรรพคุณเป็นยา (medicated liquor) หมายถึงสุรากลั่นซึ่งปรุงแต่งด้วยสารสกัดหรือหัวน้ำเชื้อหรือส่วนใดส่วนหนึ่งของพืชหรือสัตว์ซึ่งมีสรรพคุณเป็นยาแล้วปรุงแต่งกลั่น รสให้ได้ตามต้องการ ในการบรรจุภาชนะเพื่อจำหน่ายต้องปรุงแต่งให้มีแรงแอลกอฮอล์ไม่ต่ำกว่า 28 ดีกรี

10) สุราจีน หมายถึง สุรากลั่นที่ทำขึ้นโดยกรรมวิธีพิเศษแล้วปรุงแต่งตามตำราจีนด้วยตัวยาสมุนไพรนั้นและมีแรงแอลกอฮอล์ตามชนิดสุราของจีน

11) สุราอาร์แอนด์หรือเหล้าขาวหรือเหล้าโรง หมายถึงสุรากลั่นพื้นเมือง ซึ่งใช้กากน้ำตาล น้ำตาลมะพร้าวหรือน้ำตาลโตนด เป็นต้น เป็นวัตถุดิบ

ประเภทสุราข้างต้น แบ่งตามวิธีการผลิตและความแรงของแอลกอฮอล์ อย่างไรก็ตาม สำหรับการจัดเก็บภาษีของแต่ละประเทศ มีการให้คำนิยามสุราและจัดแบ่งประเภทสุราตามหลักเกณฑ์ต่างๆ แตกต่างกันไปเพื่อสนองต่อนโยบายภาษีของประเทศนั้นๆ

#### 2.1.4 ความหมายของภาษีสุรา

ภาษีสุรา<sup>3</sup> (Liquor Tax) หมายถึง ภาษีสรรพสามิตที่ใช้บังคับจัดเก็บสินค้าสุรา ซึ่งโดยส่วนใหญ่รัฐบาล จัดเก็บภาษีสุราจากผู้ทำสุราในประเทศและผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร หรือจุดต้นทางการผลิตหรือนำเข้าเพื่อจ่ายต่อการบริหารจัดการจัดเก็บแทนการจัดเก็บที่จุดจำหน่าย ซึ่งได้แก่ร้านค้าส่ง ร้านค้าปลีก หรือจุดหมายปลายทางที่เป็นผู้บริโภคสุราเพราะจำนวนผู้ผลิตและผู้นำเข้ามีน้อยกว่าจำนวนผู้จำหน่ายและผู้บริโภคจึงจ่ายต่อการจัดเก็บภาษี

<sup>3</sup> ชลธาร วิศววงศ์ และคณะ, “การศึกษาเชิงเปรียบเทียบภาษีสุรา : กรณีศึกษาประเทศไทย สิงคโปร์ ฟิลิปปินส์ เกาหลี ออสเตรเลีย และประชาคมยุโรป” สำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ(สสส.)และศูนย์วิจัยปัญหาสุรา(ศวส.),น.14

### 2.1.5 วัตถุประสงค์ของภาษีสุรา

ภาษีสุราเป็นสินค้าที่เรียกเก็บจากสินค้าหรือโภคภัณฑ์ (Commodities) โดยมีวัตถุประสงค์หลักของการจัดเก็บ 2 ประการดังนี้

1. เพื่อเป็นรายได้ของรัฐ ภาษีสุราเป็นที่จัดเก็บง่ายเนื่องจากจัดเก็บจากผู้ผลิตและผู้นำเข้าซึ่งเป็นการควบคุมการจัดเก็บจากต้นทาง ผู้ประกอบการมีน้อยรายและปริมาณสินค้าที่เสียภาษีส่วนใหญ่สามารถนับจำนวนได้ ด้วยเหตุผลพิเศษโดยการจัดเก็บจากสินค้าที่สำคัญๆเพียงบางประเภท จึงทำให้แหล่งรายได้ของรัฐ อีกทั้งได้เป็นที่รับรองนานาประเทศทั่วไปว่าภาษีสุราเป็นภาษีอันสำคัญที่ก่อรายได้ให้แก่ประเทศสำหรับการใช้จ่ายของรัฐมาเป็นเวลาช้านาน

2. เพื่อการควบคุมการบริโภค ในกรณีนี้มีลักษณะเป็นเครื่องมือของรัฐในการที่จะควบคุมพฤติกรรมบริโภคของประชาชน ตลอดจนควบคุมการดำเนินธุรกิจได้ด้วย ภาษีสุราเป็นเครื่องมือหนึ่งในการลดปริมาณการบริโภคสินค้าและบริการบางชนิด ที่อาจเป็นผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดีของผู้บริโภค และก่อให้เกิดต้นทุนทางสังคม มีผลทำให้รัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายในการรักษาผู้เสสุรา โดยการผลิตแพทย์และพยาบาลเพิ่มขึ้น นอกจากนี้ยังทำให้เกิดปัญหาในครอบครัว ตลอดจนก่อให้เกิดอุบัติเหตุและอาชญากรรมเพิ่มขึ้นได้อีกด้วย การใช้ภาษีสุราเป็นเครื่องมือในการจำกัดการกระทำของบุคคลในสังคมหรือส่งเสริมเศรษฐกิจ เพื่อให้บรรลุสมความมุ่งหมายของรัฐนั้น หากมาพิจารณาในด้านหน้าที่ของรัฐแล้ว กรณีนี้ย่อมชอบธรรมที่รัฐจะกระทำได้ในการออกกฎหมายภาษีเพื่อป้องกันและส่งเสริมกิจการต่างๆซึ่งมีวิธีการต่างๆกัน

แต่อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นว่าวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีสุราทั้งสองประการดังกล่าว ประโยชน์ที่ได้รับจากภาษีสุราทั้งสองประการมักขัดแย้งอยู่ในตัวมันเอง กล่าวคือ หากรัฐมุ่งที่จะควบคุมหรือจำกัดการบริโภคโดยกำหนดอัตราภาษีสุราไว้สูงแล้ว ย่อมจะทำให้รายได้ของรัฐลดลง ในทางกลับกัน หากรัฐมุ่งจัดเก็บภาษีสุราเข้ารัฐการควบคุมหรือการจำกัดการบริโภค ย่อมจะไม่ได้ผล<sup>5</sup> ในสหรัฐอเมริกาเมื่อปี ค.ศ. 1920 (พ.ศ. 2463) ได้ออกกฎหมายห้ามดื่มสุรา ห้ามกลั่นสุรา ห้ามจำหน่ายสุรา ห้ามขนย้าย ห้ามนำเข้าประเทศและห้ามส่งออกนอกประเทศ ด้วยความมุ่งหมายเพื่อจะให้ประชาชนชาวอเมริกันเลิกดื่มสุรา อันเนื่องมาจากศาสนาถือว่าการดื่มสุราเป็นสิ่งชั่วร้ายของสังคม ทำลายสุขภาพอนามัยของบุคคล การห้ามโดยออกกฎหมายครั้งนี้ปรากฏว่า ไม่ได้ผล

<sup>4</sup> ปรัชญา อารีรักษ์.ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต.(กองวิชาการ กรมสรรพสามิต), 2547 น.81-

<sup>5</sup> ชนุต์ย์ ศรีปราบม สรรพสามิต (พระนคร : 99 เอเยนซี, 2503) น. 27-28

สมตามความมุ่งหมายเลย เพราะประชาชนไม่ให้ความร่วมมือ พวกกันตัมกลั่นสุราเถื่อนจำหน่ายและบริโภคกันอย่างแพร่หลาย จนในที่สุดต้องยกเลิกกฎหมายฉบับนี้เมื่อปี ค.ศ. 1933 (พ.ศ. 2476) และให้เสรีภาพแก่ชนชาวอเมริกันดื่มสุราต่อไป ในการออกกฎหมายห้ามดื่มสุรานี้ได้ใช้บังคับอยู่เป็นเวลา 13 ปี สหรัฐต้องสูญเสียรายได้จากสุราไปประมาณ 36,000 ล้านดอลลาร์

เป็นที่น่าสังเกตว่า การเก็บภาษีสุรา เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์หลัก คือทั้งจัดเก็บเพื่อเป็นรายได้ของรัฐและในขณะเดียวกันเพื่อต้องการควบคุมและจำกัดการบริโภคนี้ อัตราภาษีมักอยู่ในระดับสูงมาก ซึ่งการเก็บภาษีสุราโดยใช้ในอัตราที่สูงนั้น หากมองคูผิวเผินแล้ว น่าจะเก็บรายได้จำนวนมากตามอัตราภาษีที่เรียกเก็บ แต่ผลมักจะไม่ค่อยได้ตามที่คาดหมายไว้ เพราะการเก็บภาษีในอัตราสูงมักจะก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงหรือลักลอบไม่เสียภาษีมากขึ้น อันเป็นการลดรายได้ของรัฐ และยิ่งกว่านั้นยังอาจเป็นภาระหนักในการปราบปราม อันก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการควบคุมจัดเก็บภาษีที่เพิ่มขึ้น ในที่สุดผลที่ได้ต่อการคลังจะไม่เท่าผลเสียหายจะไม่เท่าผลที่เสียหายต่อสังคมและค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี ดังนั้นรัฐมักจะไม่กำหนดอัตรารการจัดเก็บภาษีสุราให้สูงเกินไป

### 2.1.6 รายได้ของภาษีสรรพสามิต

ศาสตราจารย์ Sijbren Cnossen มีความคิดในการจำแนก สินค้าและบริการสำหรับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ออกเป็น 3 กลุ่ม<sup>6</sup> คือ

1. ภาษีสรรพสามิตที่เรียกเก็บจากสินค้า (Selective taxes on goods)
  - 1) สินค้าสรรพสามิตดั้งเดิม (traditional excise goods) เช่น ผลิตภัณฑ์ยาสูบ เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์ ผลิตภัณฑ์น้ำมัน
  - 2) อาหารและเครื่องดื่มไม่มีแอลกอฮอล์ เช่น น้ำตาล น้ำอัดลม ซากาแฟ โกลโก้
  - 3) สินค้าที่ไม่ใช่สินค้าสรรพสามิตดั้งเดิม (non-traditional excise goods) เช่น สิ่งทอ และ สินค้าฟุ่มเฟือย
2. ภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บจากบริการ (Selective taxes on services)
  - 1) บริการ (services) การคมนาคม กิจการประกันภัย
  - 2) การพนัน เกมส์ และความบันเทิง
3. ภาษีสรรพสามิตเก็บจากยวดยานการใช้นอน

<sup>6</sup> ประภาศ คงเอียด. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต. (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม), 2542

ในปัจจุบันการกำหนดหลักเกณฑ์ เพื่อจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ซึ่งถือว่าเป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญและได้เป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปเพราะว่าความสำคัญหรือความถูกต้องเหมาะสมของการเก็บภาษีดังกล่าวนี้ ขึ้นอยู่กับเกณฑ์ในการเลือกประเภทของสินค้า ถ้าใช้หลักเกณฑ์ในการเลือกไม่เหมาะสมก็จะเข้าไปเกี่ยวข้องกับอธิปไตยในการเลือกบริโภคของประชาชนจนไม่เหมาะสมอาจส่งผลเสียถึงด้านการจัดการทรัพยากรของประเทศได้ สำหรับหลักเกณฑ์ในการเลือกสินค้าสำหรับภาษีสรรพสามิต ที่ใช้กันอยู่ มี 4 หลักเกณฑ์ ดังนี้

1. สินค้าที่บริโภคอาจก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดี

คือสินค้าที่ก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพของผู้บริโภคเอง และ การบริโภคสินค้านี้ก่อให้เกิดต้นทุนทางสังคมหลายประการ เช่น การดื่มสุรา

2. สินค้าที่มีลักษณะเป็นการฟุ่มเฟือย

ผู้ใช้สินค้าฟุ่มเฟือยควรที่จะได้รับการแบกรับภาระมากกว่าผู้ใช้สินค้าจำเป็นในการดำรงชีพ เหตุผลที่ควรจะเก็บภาษีจากสินค้าฟุ่มเฟือยเพื่อสร้างความเป็นธรรมด้านรายได้

3. สินค้าที่ได้รับผลประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐบางประการ

เพื่อเก็บภาษีสินค้าประเภทน้ำมัน โดยถือหลักว่าเมื่อรัฐบาลสร้างถนนต่างๆขึ้น ผู้ที่ได้รับประโยชน์ก็คือ ผู้ใช้รถยนต์ ดังนั้น จึงควรเก็บภาษีจากผู้ใช้รถยนต์ตามระยะทางวิ่งของรถยนต์ ดังนั้น ผู้ใดใช้ถนนมากก็ต้องใช้น้ำมันมาก

4. หลักเกณฑ์เบ็ดเตล็ด

ในบางโอกาสรัฐอาจมีความจำเป็นต้องการรายได้หรือต้องการจำกัดการผลิตสินค้าอย่างใดอย่างหนึ่งเป็นการเฉพาะคราว เช่นยามสงคราม นอกจากนี้ ปัจจุบันยังได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อม อีกด้วย

สุรานั้นนอกจากจะเป็นสินค้าที่ส่งผลเสียต่อสุขภาพแล้วสุรายังเป็นสินค้าที่มีลักษณะฟุ่มเฟือย อีกด้วย<sup>7</sup>

<sup>7</sup> ประกาศ คงเอียด. บทสัมภาษณ์ วันที่ 21 กันยายน 2558

## 2.2 หลักการภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับภาษีสุรา<sup>8</sup>

การศึกษาหลักการของกฎหมายสรรพสามิตจะช่วยให้แสดงให้เห็นถึงกรอบหรือแนวทางสำคัญในการปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีสุราต่อไป

### 2.2.1 หลักพื้นฐานทางกฎหมายภาษีอากร<sup>9</sup>

#### (1) หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร

หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากรมาจากหลักการตกลงยินยอมทางภาษีซึ่งเป็นหลักการที่สำคัญโดยตกลงยินยอมตามรูปแบบที่รัฐกำหนดให้หรือเต็มใจยอมรับข้อกำหนดทางภาษีของปัจเจกชน

#### (2) หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร

การพิจารณาในหลักความเสมอภาคในการเสียภาษี แยกออกได้เป็นสองส่วน

1) ความเสมอภาคในทางทฤษฎี ความเสมอภาคในทางทฤษฎีในการจัดเก็บภาษี แยกเป็น 2 กรณี คือ

ก. หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Absolute Equity Principle) ตามหลักนี้ผู้เสียภาษีทุกคนจะต้องเสียภาษีเป็นจำนวนที่เท่ากัน หลักนี้จะใช้ได้เมื่อผู้เสียภาษีทุกคนมีฐานะทางเศรษฐกิจที่เท่ากันและรู้จำนวนผู้เสียภาษี ดังนั้นเมื่อเอาจำนวนเงินที่รัฐบาลใช้จ่ายทั้งหมดหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษีที่แต่ละคนต้องรับภาระ ซึ่งตามความเป็นจริงผู้เสียภาษีทุกคนมีฐานะไม่เท่ากัน ดังนั้น ถ้าใช้หลักเกณฑ์นี้จะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในสังคม

ข. หลักความเป็นธรรมโดยดัดแปร (Modified Equity Principle) การจัดเก็บภาษีตามหลักเกณฑ์นี้ก่อให้เกิดความยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีเนื่องจากการเสียภาษีจะพิจารณาถึงผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีจะได้รับและความสามารถในการเสียภาษี

2) ความเสมอภาคในทางปฏิบัติ หมายถึงหลักความยุติธรรมที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีที่ไม่ใช่เลือกปฏิบัติ เจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษีต้องมีความซื่อสัตย์ป้องกันการหลบเลี่ยงภาษี

<sup>8</sup> วิชา วิชา นิการวรรณ, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต (นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2553) น.103-106

<sup>9</sup> ศุภลักษณ์ พินิจกุลดล. กฎหมายภาษีอากร. (กรุงเทพมหานคร: ศูนย์หนังสือจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย), 2556 น.63-145

### (3) หลักการบังคับใช้เป็นการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร

การใช้สิทธิและเสรีภาพของแต่ละคนย่อมได้รับการจำกัดโดยบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่มุ่งสนองตอบการเรียกร้องความต้องการอันชอบธรรมเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีและความผาสุกของทุกคนในสังคมประชาธิปไตย(ปฎิญาสิทธิมนุษยชนและพลเมือง ค.ศ. 1789 ข้อ 29.2) หลักเกณฑ์ดังกล่าวเป็นการกำหนดให้อำนาจแก่ฝ่ายปกครองในการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนภายใต้จุดมุ่งหมายในการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของผู้อื่นหรือประโยชน์มหาชน และการให้อำนาจดังกล่าวก่อให้เกิดหลักการบังคับใช้เป็นการทั่วไปของกฎหมายภาษีใน 2 ลักษณะ ได้แก่ การบังคับใช้กฎหมายภายใต้เขตแดนภาษี (หลักการใช้อำนาจตามสัดส่วน) กับการบังคับใช้กฎหมายภายใต้กรอบแห่งระยะเวลา (หลักกฎหมายไม่มีผลย้อนหลัง)

### (4) หลักความเป็นกลางและการแทรกแซงทางภาษี

หลักความเป็นกลางทางภาษี แนวคิดของนักการคลังยุคเก่า มีความเห็นว่า รัฐควรรักษาความเป็นกลาง โดยไม่ดำเนินทางการเงินอันมีวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจหรือสังคม รัฐไม่มีหน้าที่ที่จะประกันดุลยภาพทางเศรษฐกิจเนื่องจากดุลยภาพทางเศรษฐกิจต้องถูกดำเนินขึ้นเองตามกลไกตลาด ซึ่งจะเกิดขึ้นได้ต่อเมื่อรัฐไม่เข้าไปแทรกแซงกิจกรรมทางเศรษฐกิจ

หลักการแทรกแซงภาษี แนวความคิดของนักการคลังยุคใหม่ มีความเห็นว่า รัฐมีหน้าที่ในการแทรกแซงเศรษฐกิจและสังคม คือ เทคนิคทางการคลัง ประกอบไปด้วย ใช้จ่ายทางภาษีอากร การกีดกัน และกระบวนการทางการเงินหรืองบประมาณ

## 2.2.2 หลักการบริหารภาษีอากร

### (1) หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี<sup>10</sup>

ภาษีสุราจัดเก็บเป็นส่วนหนึ่งของภาษีสรรพสามิต ด้วยเหตุที่ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีอากรประเภทหนึ่งในระบบภาษี ดังนั้นการบริหารจัดเก็บให้เกิดประสิทธิภาพได้ประโยชน์สูงสุด จึงอาศัยหลักการของภาษีอากรที่ดี ซึ่งได้มีการกำหนดลักษณะที่ดีของภาษีอากรมาช้านานแล้ว โดย อัดัม สมิธ (Adam Smith) นักเศรษฐศาสตร์ ชาวสกอตแลนด์ ได้วางหลักการภาษีอากรที่ดีไว้ 4 ประการ ในหนังสือ “The Wealth of Nation” (ค.ศ. 1776) ซึ่งได้แก่ หลักความเป็นธรรม (Equity) หลักความแน่นอน (Certainty) หลักความสะดวก (Convenience) และหลักความประหยัด (Economy) หลักการทั้ง 4 ประการนี้เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป แต่ต่อมาเมื่อสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจสังคมและ

<sup>10</sup> พิมพจน์ท์ อรุณศรีโสภณ, การคลัง. (กรุงเทพมหานคร : คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย, 2542) น.11-14

การเมืองของโลกได้วิวัฒนาการมาโดยลำดับจึงมีการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับภาษีอากรที่ดีเพิ่มมากขึ้น โดยสามารถกล่าวถึงหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร ดังนี้

1. หลักความยุติธรรม (Equity) ลักษณะของภาษีที่ดีต้องก่อให้เกิดความยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีทุกคน ไม่ควรให้สิทธิพิเศษหรือยกเว้นให้กับคนกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งโดยเฉพาะ หลักความยุติธรรมนี้เป็นหลักที่สำคัญมาก

2. หลักความแน่นอน (Certainty) ภาษีที่ดีควรมีลักษณะที่แน่นอนชัดเจนในตัว บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี วิธีการชำระหนี้ และกำหนดเวลาชำระ เพื่อให้ผู้เสียภาษีจะได้มีความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีที่ต้องเสียและเตรียมค่าใช้จ่ายไว้ล่วงหน้า การจัดเก็บภาษี ถ้าไม่มีความแน่นอนจะเกิดความไม่เป็นธรรม และอาจจะเป็นช่องทางนำไปสู่ความไม่สุจริตของเจ้าหน้าที่เองได้

3. หลักความสะดวก (Convenience) ภาษีที่ดีควรเรียกเก็บตามระยะเวลา และตามวิธีที่สะดวกที่สุดแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งการเลือกระยะเวลาและวิธีเก็บที่อำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีทำให้สามารถเก็บเงินค่าภาษีได้มากแล้วยังทุ่นเวลาและค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีนั่นๆ ด้วย หลักความสะดวกนี้มีจุดมุ่งหมายว่าเมื่อประชาชนมีภาระหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐ รัฐบาลก็ควรที่จะเป็นฝ่ายอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษี เช่น สถานที่เก็บภาษีควรกำหนดให้สะดวกแก่การสัญจร รวมถึงการประชาสัมพันธ์

4. หลักของการประหยัด (Low compliance and collection costs; Economy) ภาษีที่ดีจะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บต่ำ (minimize cost for administration) ในส่วนของค่าใช้จ่ายในการเสียภาษี ซึ่งได้แก่การจ้างนักบัญชีจัดทำบัญชีเพื่อคำนวณภาษีอื่นๆ ก็ควรจะต้องต่ำที่สุด (minimize cost for compliance)

5. หลักการยอมรับ (Acceptability) การจัดเก็บภาษีอากรอย่างยุติธรรมจะได้รับการยอมรับ เชื่อถือและศรัทธาของประชาชนทำให้เมื่อรัฐจัดเก็บภาษีจะมีประสิทธิภาพและได้รับภาษีมากขึ้น

6. หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability) หมายถึงภาษีอากรทุกประเภทที่จะจัดเก็บต้องสามารถทำการบริหารจัดการเก็บอย่างได้ผลในทางปฏิบัติจะต้องไม่กำหนดหลักเกณฑ์ใดๆ ที่จะไปไม่ได้ในการบังคับใช้

7. หลักการทำรายได้ (Productivity) การจัดเก็บภาษีที่มีฐานกว้าง รัฐสามารถเก็บภาษีได้มากขึ้นเมื่อฐานของภาษีขยายตัว โดยไม่ต้องเพิ่มอัตราจัดเก็บภาษี

8. หลักความยืดหยุ่น (Flexibility) ภาษีที่ดีควรมีความยืดหยุ่น กล่าวคือสามารถปรับให้เข้ากับของสภาวะเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นได้อย่างเหมาะสม เช่นในกรณีที่เศรษฐกิจของประเทศขยายตัว



รายได้ของประชาชนเพิ่มมากขึ้น ควรจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า จะช่วยให้การใช้จ่ายของประชาชนไม่เพิ่มมาก และเป็นการบรรเทาความกดดันของเงินเฟ้อลงได้

## (2) หลักภาระภาษี<sup>11</sup>

ภาระภาษี หมายถึง ส่วนของรายได้ (Real income) ที่ลดลงเนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ ภาระภาษีเป็นข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นกับบุคคลผู้ชำระภาษี อาจมีได้ 2 กรณี คือภาระภาษีที่ชำระโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย (ภาษีทางตรง) หรือเป็นภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายผลักภาระไปให้บุคคลภายนอกชำระภาษี (ภาษีทางอ้อม)

หลักเกณฑ์ทางเศรษฐศาสตร์ที่เกี่ยวกับภาระภาษีได้แยกความแตกต่างระหว่างบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีกับบุคคลผู้รับภาระภาษีในขั้นสุดท้าย เนื่องจากในความเป็นจริงแล้วมักพบว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายอาจไม่ใช่ผู้เสียภาษีที่แท้จริงเพราะสามารถผลักภาระภาษีที่ตนแบกรับไปยังบุคคลอื่น

“ภาระภาษีตามกฎหมาย” หมายถึง ภาระหรือส่วนของภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายกำหนด ส่วน “ภาระภาษีที่แท้จริง” หมายถึง ภาระภาษีที่ตกแก่บุคคลหนึ่งบุคคลใดในขั้นสุดท้ายโดยที่บุคคลนั้นไม่สามารถผลักภาระภาษีนั้นไปยังบุคคลอื่นได้อีก

### 2.2.3 หลักการทางเศรษฐศาสตร์

ใช้พิจารณากำหนดผู้รับภาระภาษี ได้แก่

#### (1) หลักผลประโยชน์จากรัฐ

การเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ (The Benefit Principle) ผู้ที่ได้รับประโยชน์จากการบริการของรัฐบาลจะต้องเป็นผู้เสียภาษีตามผลประโยชน์ที่ตนเองได้รับ กล่าวคือ ถ้าได้รับผลประโยชน์มากก็ต้องเสียภาษีมาก ถ้าได้รับประโยชน์น้อยก็จะเสียภาษีน้อย ถ้าไม่ได้รับประโยชน์ก็ไม่ต้องเสียภาษี

#### (2) หลักความสามารถในการเสียภาษี

การเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay Principle) สิ่งที่ใช้วัดความสามารถในการเสียภาษี แบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท

<sup>11</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. กฎหมายภาษีอากร.(กรุงเทพมหานคร: ศูนย์หนังสือจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย), 2556 น.58-62

(ก) ทรัพย์สิน เป็นเครื่องมือที่ใช้วัดความสามารถในการเสียภาษีได้ดี เนื่องจากเป็นเครื่องบ่งชี้ในทางเศรษฐกิจ และมีโอกาสที่จะใช้ทรัพย์สินสร้างรายได้เพิ่มเติมได้มากกว่าผู้ที่มีทรัพย์สินน้อย ดังนั้นผู้ที่มีทรัพย์สินมากจึงควรเสียภาษีแก่รัฐมาก

(ข) รายได้ เป็นเครื่องบ่งชี้ถึงอำนาจทางเศรษฐกิจได้ดี รายได้ในที่นี้หมายถึง รายได้ที่เป็นตัวเงินและรายได้ที่เป็นสิ่งของ ผู้ที่มีรายได้สูงก็สามารถที่จะใช้จ่ายในการซื้อสินค้าและบริการได้มากและยังเก็บออมได้มากกว่าผู้มีรายได้ต่ำ ดังนั้น ผู้ที่มีรายได้ที่สูงก็ควรจะมีความสามารถในการเสียภาษีที่สูงด้วย

(ค) รายจ่าย การใช้จ่ายของบุคคลนับเป็นเครื่องชี้ถึงความสามารถในการเสียภาษีได้ดี ผู้ที่ใช้จ่ายหรือซื้อสินค้าและบริการมากนับได้ว่าเป็นบุคคลที่ใช้ทรัพยากรของสังคมมาก จึงควรต้องเสียภาษีให้แก่สังคมมากด้วย

### (3) หลักการลดผลกระทบภายนอกให้ต่ำสุด (Externality minimization)

นักเศรษฐศาสตร์ได้เพิ่มเติมหลักเกณฑ์การกำหนดอัตราภาษีที่เหมาะสม คือ หลักการลดผลกระทบภายนอกให้ต่ำสุด (Externality minimization) เพราะในปัจจุบันวัตถุประสงค์หลักของภาษีสรรพสามิตไม่ใช่การหารายได้สูงสุด แต่เป็นการเก็บภาษีเพื่อลดผลกระทบต่อสังคม และการจำกัดการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือยบางชนิด ผลคือ สุราที่มีแอลกอฮอล์สูงเสียภาษีมากขึ้นและราคาจะสูงขึ้น การบริโภคสุราที่มีแอลกอฮอล์สูงจะลดลง อย่างไรก็ตาม ในกรณีโครงสร้างตลาดที่มีการแข่งขันน้อยราย ภาษีตามปริมาณจะก่อให้เกิดรายรับภาษีแก่รัฐบาลน้อยกว่าภาษีตามมูลค่า รัฐจึงควรละทิ้งเป้าหมายการแสวงหารายได้จากภาษีสุราและเมื่อภาษีนำเข้าสุราจากต่างประเทศได้ลดต่ำลงถึงศูนย์ตามข้อตกลงเขตการค้าเสรี ทำให้มีการนำเข้าสุราที่มีราคาแพงจำนวนมากขึ้น ในกรณีนี้รัฐอาจเพิ่มภาระภาษีสรรพสามิตอีกประการหนึ่งเพื่อลดการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือย และเพื่อป้องกันผู้นำเข้ารายงานราคานำเข้า (C.I.F. Price) ต่ำกว่าความเป็นจริง รัฐควรกำหนดภาษีสรรพสามิตจากฐานราคาขายปลีก แต่เพื่อไม่ให้เกิดปัญหาการเลือกปฏิบัติ ควรจัดเก็บภาษีฟุ่มเฟือยอัตราก้าวหน้า<sup>12</sup>

<sup>12</sup> ฉัตรสุมน พฤตมิถิโย. “การติดตามผลการค้าเสรีในเครื่องดื่มแอลกอฮอล์” (ศูนย์วิจัยปัญหาสุรา (ศวส.) และสำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ (สสส.)) 2556 หน้า 183

(4) แนวคิดเกี่ยวกับอุปทานและการควบคุมอุปทานสุรานำเข้า<sup>13</sup>

กฎพื้นฐานทั่วไป กรณีที่เป็นสินค้าปกติแล้วเมื่อราคาสูงขึ้นย่อมทำให้ปริมาณการจำหน่ายลดลง แต่สุราเป็นสินค้าที่ไม่ธรรมดา เป็นของฟุ่มเฟือยและเป็นสิ่งเสพติด งานวิจัยของ Babor และคณะพบว่า ราคาที่สูงขึ้นของสุราเมื่อเปรียบเทียบกับรายได้ของประชาชน ผู้ดื่มสุรามาก (heavy drinkers) จะเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมการดื่มตามการเปลี่ยนแปลงของราคาสุรา เช่นเดียวกับผู้ดื่มที่ดื่มพอประมาณ (moderate drinkers)<sup>14</sup>

1) ด้านผู้บริโภค ลดปริมาณการบริโภคสุราที่มีแอลกอฮอล์สูงๆ โดยหันเหพฤติกรรมไปบริโภคเครื่องดื่มที่มีปริมาณแอลกอฮอล์ต่ำที่มีราคาถูกกว่า และอาจหันไปบริโภคสุราหรือเบียร์ชนิดปลอดแอลกอฮอล์ที่ไม่ทำลายสุขภาพแทน

2) ด้านผู้ผลิต เพิ่มแรงจูงใจในการผลิตสุราที่มีคุณภาพสูง มีปริมาณแอลกอฮอล์ต่ำ ดีกรีต่ำซึ่งสามารถเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขัน ส่งออกไปจำหน่ายตลาดต่างประเทศได้ เพราะปัจจุบันต่างประเทศก็นิยมและส่งเสริมสุราที่มีระดับแอลกอฮอล์ต่ำๆ

3) ด้านรัฐ มีรายได้จากเงินภาษีสุราไม่น้อยลงในขณะที่ปริมาณการบริโภคแอลกอฮอล์ในสุราลดลง การทำลายสุขภาพประชาชนน้อยลง จึงมีต้นทุนการรักษาสุขภาพที่เกิดจากฤทธิ์แอลกอฮอล์ต่ำลง แนวคิดของการจัดเก็บภาษีแบบนี้คือ สุราที่มีปริมาณแอลกอฮอล์มากๆ มีฤทธิ์ทำลายสุขภาพร้ายแรง ควรจะต้องจ่ายเงินภาษีแพงๆ ส่วนสุราที่มีปริมาณแอลกอฮอล์น้อยๆ มีฤทธิ์ทำลายสุขภาพน้อยกว่า ควรต้องจ่ายภาษีต่ำกว่า ยิ่งถ้าเป็นสุราหรือเบียร์ที่ไม่มีแอลกอฮอล์เลย ซึ่งปัจจุบันสามารถผลิตได้ ก็ควรเก็บภาษีต่ำกว่ามากๆ เสมือนการเก็บภาษีเครื่องดื่มทั่วไป เพราะไม่มีฤทธิ์ทำลายสุขภาพ

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY

<sup>13</sup> ฉัตรสุนัน พุทธิภิโย. “สถานการณ์การนำเข้าสุราและผลกระทบของการทำข้อตกลงการค้าเสรีกับต่างประเทศ” (ศูนย์วิจัยปัญหาสุรา (ศวส.) และสำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ (สสส.)) 2550 หน้า 33-34

<sup>14</sup> Babor TF, Meendelson JH, Greeberg I, and Kuehnle J. “Experimental analysis of the ‘happy hour’: Effects of purchase price on alcohol consumption”. *Psychopharmacology* 58: 35-41.

Vuchinich, RE & Simpson, CA Delayed reward discounting in alcohol abuse, 1999 Referred in Chaloupka FJ, Bickel WK, Grossman M, & Saffer M. (Eds.) *The economic analysis of substance use and abuse: An integration of economic and behavioural economic research*, pp. 103-122 Chicago: University of Chicago Press.

แม้ว่านโยบายที่กีดกันการค้าโลกมีผลต่อยอดจำหน่ายสุราของบางประเทศเพิ่มขึ้นแต่ไม่เพิ่มขึ้นมากเท่าที่ควรในช่วงระยะสิบกว่าปีที่ผ่านมา กำแพงการค้ากำลังถูกทำลายลงและการตลาดของอุตสาหกรรมสุรากำลังเป็นการตลาดนานาชาติเพิ่มมากขึ้นทุกที ซึ่งนำไปสู่การเพิ่มอุปทานสุรา ผลที่ตามมาคือ ราคาที่ถูกกลงของเบียร์ ไวน์ และสุรากลั่นพร้อมๆกับการโฆษณาที่เพิ่มขึ้นและส่งเสริมการจำหน่ายของสุราที่เพิ่มมากขึ้น

เมื่อพิจารณาความสัมพันธ์ระหว่าง ราคา การโฆษณา รายได้ และการบริโภคเครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์แล้ว มีความเป็นไปได้ที่การค้าเสรี (Liberalized trade in alcohol) เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ทำให้การบริโภคสุราเพิ่มปริมาณมากขึ้น เมื่อเปรียบเทียบกับสถานการณ์ที่ไม่มีการเปิดตลาดการค้าเสรี เมื่อพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างการบริโภคสุราและผลกระทบที่เกิดขึ้นด้านสุขภาพ เศรษฐกิจ สังคม โอกาสที่ปัญหาต่างๆซึ่งเกิดจากการบริโภคสุราเพิ่มมากขึ้นเนื่องจากผลการเปิดตลาดการค้าเสรี<sup>15</sup>

ในบรรดากลยุทธ์ต่างๆที่รัฐบาลและประเทศต่างๆใช้ในการควบคุมการบริโภคสุรา นโยบายทางด้านภาษีและราคาเป็นนโยบายที่ใช้กันมากที่สุดนโยบายหนึ่ง จากการศึกษาด้านเศรษฐศาสตร์ทั้งในประเทศที่พัฒนาแล้ว และประเทศที่กำลังพัฒนาในภาคพื้นต่างๆทั่วโลก บ่งชี้ให้เห็นว่าราคาที่เพิ่มขึ้นของสุรามีผลในการลดการบริโภคสุราและลดปัญหาสุขภาพต่างๆที่มีสาเหตุมาจากการดื่มสุรา ผลจากงานวิจัยต่างๆบ่งชี้ชัดเจนว่า ราคามีผลกระทบต่อปริมาณการดื่มสุราและอันตรายทางสุขภาพอันมีสาเหตุมาจากการดื่มสุรา สิ่งหนึ่งที่ตรงกันข้ามกับที่คาดไว้ คือ ผู้ที่ดื่มหนักได้เปลี่ยนพฤติกรรมการดื่ม เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงราคา อย่างไรก็ตาม ตลอดระยะเวลาที่ผ่านมาหลายสิบปี ราคาสุราในหลายๆประเทศลดลง และโดยทั่วไปเป็นผลสืบเนื่องมาจากความล้มเหลวของรัฐบาลในประเทศต่างๆ ในการที่ขึ้นภาษีสุรา การแทรกแซง การจัดเก็บภาษี การหามาตรการการควบคุมการจำหน่ายและการควบคุมการดื่ม<sup>16</sup>

<sup>15</sup> Chloupka, FJ., Nair R. (2000). Alcohol Supply : Domestic and international Perspectives. International Issues in the Supply of Tobacco: Recent Changes and Implication for Alcohol. Addiction Vol. 95, Supplement 4, S4777-S489

<sup>16</sup> Babor T. Caetano P, Caswell S. (2003). Alcohol : No Ordinary Commodity, pp. 101-116. Oxford: Oxford University Press3.

## 2.2.4 หลักการของกฎหมายสรรพสามิต<sup>17</sup>

หลักการที่ 1 กฎหมายภาษีสรรพสามิตเป็นกฎหมายที่ให้อำนาจรัฐบาลในการเก็บภาษีจากฐานการบริโภค

ฐานเกี่ยวกับการบริโภค (Consumption base) เป็นการเก็บภาษีที่ถือหลักว่า ผู้ใดได้รับความสุขด้วยการบริโภค คือใช้ทรัพยากรของสังคมสิ้นเปลืองไปก็ต้องเสียภาษีให้แก่สังคม ภาษีที่เก็บจากฐานการบริโภคที่สำคัญคือ ภาษีการขาย(sales tax) ภาษีสรรพสามิต(excise tax) ภาษีมูลค่าเพิ่ม(value added tax) ภาษีสินค้าขาเข้า(import tax) ภาษีสินค้าส่งออก(export tax) และภาษีการใช้จ่าย(expenditure tax)

หลักการที่ 2 ผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีให้กับให้กับสังคมตามสัดส่วนแห่งการใช้หรือการบริโภคของตน

เมื่อผู้เสียภาษีใช้หรือทำทรัพยากรของสังคมสิ้นเปลืองไป เพราะฉะนั้น ผู้เสียภาษีจึงต้องเสียภาษีให้กับสังคมตามสัดส่วนแห่งการใช้หรือการบริโภคของตน เช่นนี้ถือเป็นหลักการสำคัญของการจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภค

หลักการที่ 3 เป็นภาษีทางอ้อม (indirect tax)

หลักการที่ 4 เป็นการขายเฉพาะที่จัดเก็บจากสินค้าหรือบริการเฉพาะบางประเภท (specific sales tax)

หลักการที่ 5 เป็นภาษีที่จัดเก็บจากสินค้าทั้งจากภายในประเทศและจากการนำเข้า รวมทั้งจัดเก็บจากการบริการ

หลักการที่ 6 อัตราการจัดเก็บภาษีจากสินค้าหรือบริการแต่ละประเภทจะแตกต่างกันขึ้นอยู่กับความเหมาะสมของสินค้าและบริการแต่ละประเภท

หลักการที่ 7 มีเหตุผลอันสมควรที่สินค้าหรือบริการต้องรับภาระต้องรับภาระภาษีสูงกว่าแต่ต้องไม่ล่วงละเมิดสิทธิเสรีภาพในการใช้ทรัพยากรของสังคม หรือไม่ล่วงละเมิดการบริโภคของประชาชนมากเกินไป

หลักการที่ 8 เป็นการจัดเก็บภาษีทอดเดียว โดยจัดเก็บจากผู้เสียภาษีครอบคลุมทั้งผู้ประกอบการอุตสาหกรรม ผู้นำเข้าสินค้า และผู้ประกอบการสถานบริการ ตามแหล่งผลิตสินค้าหรือสถานที่ผลิตสินค้าหรือบริการเพื่อนำไปใช้ประโยชน์ต่อสังคมโดยรวม

หลักการที่ 9 ผู้เสียภาษีอาจผลักระภาษีไปให้กับผู้บริโภคได้

<sup>17</sup> วิรัช วรชนิกาวรรณ , เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต (นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช,2553) น.103-105

หลักการที่ 10 ส่วนใหญ่เป็นการจัดเก็บภาษีที่ตรงข้ามและควบคู่ไปกับการจัดเก็บภาษีศุลกากร

หลักการในการบัญญัติกฎหมายภาษีสรรพสามิตของกลุ่มประเทศ E.U.<sup>18</sup>

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตมีอยู่ 2 วิธีคือ การจัดเก็บภาษีตามปริมาณ (Specific Rates) บนฐานตามปริมาณ และการจัดเก็บตามอัตราตามมูลค่า (Ad valorem Rates) บนฐานตามมูลค่า<sup>19</sup>

นโยบายทั่วไปพยายามสนับสนุนให้จัดเก็บภาษีสรรพสามิตบนฐานตามมูลค่ามากกว่าฐานตามปริมาณเพราะการจัดเก็บตามมูลค่าเป็นการป้องกันฐานภาษีจากภาวะเงินเฟ้อ แต่อย่างไรก็ตามมูลค่าจริงของภาษีจะคงไว้ภายใต้การจัดเก็บตามปริมาณ หากการจัดเก็บตามมูลค่าได้รับผลกระทบจากเงินเฟ้อทำให้เกิดความไม่เหมาะสมหรือใช้แบบตามมูลค่าไม่ได้ก็ให้ใช้การจัดเก็บภาษีตามปริมาณแทน

เหตุผลเพิ่มเติมสำหรับการจัดเก็บตามมูลค่าก็คือ การเก็บตามมูลค่ามีความยุติธรรมมากกว่าสำหรับสิ่งที่ฟุ่มเฟือยน้อยกว่า เพราะหากใช้อัตราตามปริมาณจะทำให้สินค้ากลุ่มเศรษฐกิจอาจจะต้องเสียภาษีเท่ากับสินค้าฟุ่มเฟือย สินค้าราคาแพง ส่วนเหตุผลที่ชัดเจนสำหรับการจัดเก็บภาษีตามปริมาณก็คือ ความวุ่นวายของระบบของระบบมูลค่าทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับการผลิตหรือการขายสินค้าที่มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

ภาษีสรรพสามิตแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

1. ภาษีสรรพสามิตของผู้ผลิต (Manufacture's excise taxes) การจัดเก็บกับตัวผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าสินค้าเพื่อเสียภาษีสรรพสามิต
2. ภาษีสรรพสามิตแบบขายปลีก (Retail excise taxes) จะกำหนดตามตำแหน่งที่ขายให้กับผู้ซื้อคนสุดท้าย<sup>20</sup>

ภาษีทางอ้อมซึ่งรวมถึงภาษีสรรพสามิตด้วยนั้น ควรที่จะพยายามเก็บให้ใกล้เคียงกับการขายครั้งสุดท้ายที่สุด (Final Sale) เท่าที่จะเป็นไปได้ เพราะมีความเป็นไปได้ที่อาจจะ

<sup>18</sup> สุดารัตน์ วุฒิเศรษฐไพบุลย์. “ปัญหาบางประการเกี่ยวกับฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิต”. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552 น.65-66

<sup>19</sup> The two main methods of charging are specific rates, based on Quantity, and ad valorem rates, based on value.

<sup>20</sup> Retail excise taxes are imposed at the point of sale to the ultimate purchase.

เกิดข้อผิดพลาดหรือความเปลี่ยนแปลงในช่วงนี้จนถึงตัวผู้บริโภค จึงควรเก็บภาษีจากตำแหน่งของ  
ตอนที่ขายให้ผู้บริโภคสุดท้ายจะเป็นจริงที่สุดมากกว่า

ภาษีตามปริมาณอาจจะดีกว่าอัตราตามมูลค่าถ้าความสามารถในการจัดเก็บภาษี  
มีข้อจำกัด ยิ่งไปกว่านั้นการจัดเก็บภาษีตามมูลค่าในระดับผู้ผลิตจะต้องเข้าไปเกี่ยวข้องกับราคาครึ่ง  
สุดท้ายซึ่งมักจะไม่รู้

## 2.2.5 หลักการจัดเก็บภาษีสุรา

### (1) หลักการจัดเก็บภาษีสุรา<sup>21</sup>

ตามหลักการคลัง การเก็บภาษีสูรานั้นเป็นการเก็บภาษีที่ถูกต้องและเป็นธรรมอย่าง  
ยิ่ง กล่าวคือ

1. วัตถุประสงค์ที่จะเก็บภาษีจะต้องเป็นวัตถุประสงค์ที่บริโภคหรือใช้อย่างแพร่หลาย สุราเป็นวัตถุประสงค์  
บริโภคอย่างแพร่หลายเป็นจำนวนมาก ดังนั้น ภาระภาษีย่อมกระจายไปยังผู้เสียภาษีทั่วยุ่ ภาระที่  
บุคคลหนึ่งๆต้องรับจะไม่เป็นภาระหนัก

2. ภาษีจะต้องเก็บจากผู้บริโภคหรือผู้ใช้และจะเก็บจากสิ่งสำเร็จรูปพร้อมที่จะใช้  
บริโภคแล้ว สุราเป็นวัตถุประสงค์ที่ผลิตภายในประเทศ จะใช้วิธีเก็บแก่วัตถุดิบ คือ ข้าวและน้ำตาลที่ใช้ทำสุรา  
ก็ได้ หรือจะเก็บแก่สำที่หมักไว้แล้วแต่ยังมีได้ต้มกลั่น คือ เก็บระหว่างที่ทำก็ได้ ถ้าเก็บโดยวิธีใดวิธีหนึ่ง  
ดังกล่าว ราคาสุราที่จำหน่ายจากโรงต้มกลั่นจะต้องแพงขึ้น เพราะผู้ผลิตจะต้องเสียภาษีไปเป็น  
เวลานานกว่าจะขายของได้ ดังนั้น ในการกำหนดราคาขาย ผู้ผลิตจะบวกค่าภาษีและดอกเบี้ยในเงิน  
ค่าภาษีเข้าไปด้วยอีกชั้นหนึ่ง ฉะนั้นการเก็บภาษีจากน้ำสุราที่ต้มกลั่นแล้ว คือ จากสิ่งสำเร็จรูปพร้อม  
ที่จะใช้บริโภค

3. นอกจากจะเก็บจากปริมาณวัตถุประสงค์ที่ผลิตสำเร็จแล้ว ต้องถือคุณภาพเกณฑ์อีกด้วย  
คือ วัตถุประสงค์นั้นมีคุณภาพต่างกัน ก็อาจเก็บภาษีได้ในอัตราต่างๆกันตามคุณภาพ เช่น สุราที่แอลกอฮอล์  
สูงก็เก็บภาษีได้มาก มีแอลกอฮอล์ต่ำก็เก็บภาษีได้น้อย เป็นต้น หรือเก็บภาษีตามมูลค่าของสุรา เมื่อ  
ราคาสุราสูงขึ้น รายได้จากภาษีสูราก็สูงขึ้นไปด้วยโดยอัตโนมัติ ไม่ต้องคอยปรับปรุงอัตราภาษี ซึ่งเป็น  
ธรรมแก่รัฐและผู้บริโภคเพราะการปรับปรุงอัตราภาษีแต่ละครั้งมักจะเป็นจุดที่รัฐถูกโจมตี

4. การเสียภาษีจะต้องให้เสียภาษีโดยวิธีสะดวกไม่ยุ่งยาก คือเก็บภาษีตามหลัก  
สะดวก คือเมื่อผลิตเสร็จแล้วก็ยอมให้เก็บรักษาไว้ในที่มั่นคงจนกว่าจะได้ขนย้ายออกไปเพื่อจำหน่าย  
จึงค่อยเก็บภาษี เช่น การเก็บภาษีสูราโดยปกติจะเก็บต่อเมื่อนำสุราออกจากโรงต้มกลั่น น้ำสุราที่กลั่น

<sup>21</sup> เสน่ห์ โปธิปฐม.คำอธิบายพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493.(กรุงเทพมหานคร: เจริญผล), 2526 น.358

แล้วจำหน่ายยังไม่ได้ ก็ยอมให้เก็บไว้ในโรงต้มกลั่น น้ำสุราที่กลั่นแล้วแต่ยังไม่ได้จำหน่าย ก็ยอมให้เก็บไว้ในโรงต้มกลั่นก่อน ยังไม่ต้องเสียภาษี

5. วัตถุที่จะเก็บภาษีก็น่าจะเป็นสิ่งจำเป็นของสังคมและผลิตจากโรงงานขนาดใหญ่ และนำรายได้เข้าคลังสม่าเสมอ เช่น สุรา เป็นต้น

### (2) หลักทำลายสุขภาพมาก-เสียภาษีมาก

วิธีคิดภาษีตามปริมาณแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ หมายถึง การเก็บภาษีโดยการคำนวณจากปริมาณแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ที่มีอยู่ในบรรจุนั้นๆ จริงๆ ไม่ได้คิดปริมาณน้ำที่ผสมอยู่และไม่คำนึงถึงราคาขาย มีสูตรการคำนวณ คือ

เม็ดเงินภาษีตามปริมาณแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ = ปริมาณแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ (ลิตรต่อขวด) X อัตราภาษีตามปริมาณ (บาทต่อแอลกอฮอล์บริสุทธิ์)

ตัวอย่างที่ 1 เบียร์ช้าง 6.4% ขนาดขวดกลม 640 มิลลิตร มีปริมาณแอลกอฮอล์บริสุทธิ์อยู่ที่ 40.96 มิลลิตร (0.0496 ลิตร) ราคาขาย ณ โรงงานสุรา 10.75 บาท

- อัตราภาษีที่จัดเก็บตามปริมาณแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ คือ 100 บาท

- อัตราภาษีที่จัดเก็บตามมูลค่า คือ ร้อยละ 55 (91.7 % ของอัตราเต็มซึ่งอัตราเต็มอยู่ที่ 60) จากข้อมูลปี 2548

เม็ดเงินภาษีตามปริมาณแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ = ปริมาณแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ (ลิตรต่อขวด) X อัตราภาษีตามปริมาณ (บาทต่อแอลกอฮอล์บริสุทธิ์)

$$= 0.0496 \times 100$$

เม็ดเงินภาษีตามปริมาณแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ = 4.96 บาท

กรณีนี้มูลค่าภาษีโดยวิธีคิดภาษีตามปริมาณนี้จะสูงขึ้นตามแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ที่มีอยู่จริงในภาชนะบรรจุนั้นๆ ถือเป็นวิธีที่คิดภาษีคำนึงถึงสุขภาพ ตามหลักการทำลายสุขภาพมากเสียภาษีมาก<sup>22</sup>

ตัวอย่างที่ 2 ไวน์ขนาดภาชนะ 750 มิลลิตร 14 ดีกรี ราคาขายส่งขายส่งช่วงสุดท้ายบริษัทแจ้ง 800 บาท มีปริมาณแอลกอฮอล์บริสุทธิ์<sup>23</sup> อยู่ที่ 105 มิลลิตร (0.105 ลิตร)

<sup>22</sup> บัณฑิต ศรไพศาล และคณะ. “แนวทางการขึ้นภาษีสสุราเพื่อลดการบริโภคโดยรวม” (ศูนย์วิจัยปัญหาสุรา), 2548 หน้า 3

<sup>23</sup> ปริมาณแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ = (% แอลกอฮอล์ x ปริมาตร)  
= (750 x 14) / 100 = 105 มิลลิตร



- อัตราภาษีที่จัดเก็บตามปริมาณแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ คือ 1,000 บาท<sup>24</sup>
- อัตราภาษีที่จัดเก็บตามมูลค่า คือ ร้อยละ 36

สูตรการคำนวณ

เม็ดเงินภาษีตามปริมาณแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ = ปริมาณแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ (ลิตรต่อขวด) X อัตราภาษีตามปริมาณ (บาทต่อแอลกอฮอล์บริสุทธิ์)

$$= 0.105 \times 1,000$$

เม็ดเงินภาษีตามปริมาณแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ = 105 บาท

### (3) หลักฟุ่มเฟือยมาก-เสียภาษีมาก

วิธีคิดภาษีตามมูลค่า

ตัวอย่างที่ 1 เบียร์ช้าง 6.4% ขนาดขวดกลม 640 มิลลิตร มีปริมาณแอลกอฮอล์บริสุทธิ์<sup>25</sup> อยู่ที่ 40.96 มิลลิตร (0.0496 ลิตร) ราคาขาย ณ โรงงานสุรา 10.75 บาท

- อัตราภาษีที่จัดเก็บตามปริมาณแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ คือ 100 บาท
- อัตราภาษีที่จัดเก็บตามมูลค่า คือ ร้อยละ 55 (91.7 % ของอัตราเต็มซึ่งอัตราเต็มอยู่ที่ 60) จากข้อมูลปี 2548

อัตราภาษีตามมูลค่าที่เรียกเก็บ 55% ดังนั้น ต้องเสียภาษีตามมูลค่าเท่ากับ

$$= 10.75 \text{ บาท} \times 55 \% / [ 1 - (1.1 \times 55\%) ]$$

$$= 14.95 \text{ บาทต่อขวด}$$

เม็ดเงินภาษีโดยวิธีคิดภาษีตามมูลค่าจะสูงขึ้นตามราคาขาย ถือเป็นวิธีคิดภาษีที่คำนึงถึงความฟุ่มเฟือย ตามหลักการฟุ่มเฟือยมากเสียภาษีมาก<sup>26</sup>

ตัวอย่างที่ 2 ไวน์ ขนาดภาชนะ 750 มิลลิตร 14 ดีกรี ราคาขายส่งขายส่งช่วงสุดท้ายบริษัท แจ็ง 800 บาท มีปริมาณแอลกอฮอล์บริสุทธิ์อยู่ที่ 105 มิลลิตร (0.105 ลิตร)

- อัตราภาษีที่จัดเก็บตามปริมาณแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ คือ 1,000 บาท
- อัตราภาษีที่จัดเก็บตามมูลค่า คือ ร้อยละ 36

<sup>24</sup> อัตราภาษีที่จัดเก็บ บาท / แอลกอฮอล์บริสุทธิ์

<sup>25</sup> ปริมาณแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ = (% แอลกอฮอล์ x ปริมาตร) = (640 x 6.4) / 100 = 40.96 มิลลิตร

<sup>26</sup> บัณฑิต ศรไพศาล และคณะ. “แนวทางการขึ้นภาษีสสุราเพื่อลดการบริโภคโดยรวม” (ศูนย์วิจัยปัญหาสุรา), 2548 หน้า 4-6

มีสูตรในการคำนวณคือ

$$\begin{aligned} \text{เม็ดเงินภาษีตามมูลค่า} &= \text{ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย}^{27} \text{ที่บริษัทแจ้ง} \times \text{อัตราภาษีตามมูลค่า} \\ &= 800 \text{ บาท} \times 36 / 100 \end{aligned}$$

$$\text{เม็ดเงินภาษีตามมูลค่า} = 288$$

(4) คำแนะนำและข้อเสนอแนะ สำหรับกรมสรรพสามิต เรื่องมูลค่าในการเสียภาษี<sup>28</sup>

การตัดสินใจในเรื่องมูลค่าในการคำนวณภาษีจะมีผลกระทบต่อการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่และผู้เสียภาษี มีปัจจัย 4 ประการดังต่อไปนี้<sup>29</sup>

1. ความเป็นไปได้ของการบริหารงาน (แก้ไขให้ง่ายขึ้น มีประสิทธิภาพ)
2. ความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ (ความสัมพันธ์เรื่องรายได้และการแข่งขัน)
3. ความยุติธรรมทางสังคม (ความสัมพันธ์ระหว่างภาระภาษีกับรายได้และบทบาทหน้าที่

เกี่ยวกับการยกเว้นภาษี)

4. นโยบายด้านงบประมาณรายได้ (จำนวนรายได้ที่รัฐต้องการ)

ปัญหาที่เกิดขึ้นเสมอทั้งในด้านผู้จัดเก็บและผู้เสียภาษีก็คือ มูลค่าในการเสียภาษี โดยการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตปัญหาในเรื่องการกำหนดมูลค่า ความยุติธรรม ก่อนที่จะพิจารณาเปลี่ยนวิธีการหรือระบบที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน จำเป็นต้องกำหนดทางเลือกที่มีอยู่และสามารถใช้แทนระบบเดิมได้ก่อน กรณีมูลค่าในการเสียภาษีนี้นี้มีทางเลือกอยู่หลากหลายทางเลือก ทางเลือกต่างๆในเรื่องมูลค่าดังกล่าวอาจจะใช้ ราคาขาย ราคาประเมินของผู้ขายส่ง ราคาขายปลีก ดังจะได้อธิบายดังต่อไปนี้

1. การจัดเก็บภาษีกับผู้ประกอบอุตสาหกรรม โดยใช้ราคาขายของสินค้าเป็นฐานในการคำนวณภาษี ทางเลือกนี้เป็นทางเลือกที่ก่อให้เกิดในการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่และผู้เสียภาษีจะเสียภาษีน้อยที่สุดเพราะว่าบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องคำนวณราคาของตัวเองขายสินค้าให้กับผู้ซื้อ วิธีนี้ไม่ยุ่งยากในพิสูจน์ ก่อให้เกิดปัญหาน้อยที่สุด

ในส่วนของผู้ประกอบของราคาขาย จะต้องมีการกำหนดความหมายและคำนิยามไว้ซึ่งโดยปกติจะนิยามไว้กว้างกว่าอะไรบางอย่างเป็นราคาขาย โดยทั่วไปผู้ประกอบอุตสาหกรรมมักจะรวม

<sup>27</sup> ภาษีตามมูลค่า อาจเป็นราคา ณ โรงอุตสาหกรรม , ราคาขายส่ง, หรือ ราคาขายปลีก ก็ได้ ตามแต่รัฐเป็นผู้กำหนด

<sup>28</sup> TAYLOR, C.K. “บันทึก : คำแนะนำและข้อเสนอแนะ สำหรับกรมสรรพสามิต” กองวิชาการ พฤษภาคม 2529

<sup>29</sup> สุรัตน์ วุฒิศรชัยไพบุลย์. “ปัญหาบางประการเกี่ยวกับฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิต”. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารศาสตราจารย์มหาบัณฑิตสาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552 หน้า 106

ต้นทุนไว้ในราคาขายสินค้า ซึ่งขายทั่วไปให้แก่ลูกค้า เช่น หีบห่อ ภาชนะ อารวมต้นทุนทางด้าน การเงิน การบริหาร การโฆษณา ค่านายหน้า ค่าประกันสินค้า

ความสมเหตุสมผลของราคาขายในแง่การเก็บภาษีต้องมีการพิสูจน์ราคาขายของสินค้าในกรณีที่ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมขายให้บุคคลที่เกี่ยวข้องหรือมีความสัมพันธ์ใดๆกับผู้ประกอบอุตสาหกรรม คือ ราคาขายนี้จะต้องไม่ต่ำกว่าราคาขายสินค้าชนิดเดียวกันกับผู้ประกอบอุตสาหกรรมขายให้ลูกค้า อิสระโดยสุจริตใจ เหตุผลที่จำต้องพิสูจน์ราคาก็เพื่อความยุติธรรมและเพื่อกำจัดความเป็นไปได้ในการ ในการหลีกเลี่ยงภาษีหรือผลประโยชน์จากภาษี

2. การจัดเก็บภาษีกับผู้ประกอบอุตสาหกรรม โดยใช้ราคาขายของสินค้า ณ ระดับอื่นๆใน ระบบตลาด เช่น ระดับผู้ขายส่ง เป็นฐานในการคำนวณภาษี

ทางเลือกนี้เป็นวิธีที่กรมสรรพสามิตปฏิบัติอยู่ในปัจจุบัน ซึ่งเป็นวิธีที่ก่อให้เกิดปัญหาทั้งด้าน การบริหารงานของกรมและต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากเป็นวิธีที่กำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมคำนวณ ภาษีโดยใช้ราคาขายสินค้าของบุคคลอื่นที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมไม่ทราบราคาขายนั้นหรือไม่มี อำนาจเข้าไปควบคุมบุคคลนั้นและเป็นภาระของกรมสรรพสามิตที่จะต้องรับผิดชอบในการตัดสินใจว่า มูลค่าในการคำนวณภาษีคือเท่าไร อีกทั้งยังเป็นปัญหาต่อผู้ประกอบอุตสาหกรรมในแง่ที่ว่าผู้ ประกอบอุตสาหกรรมไม่แน่ใจในมูลค่าที่คำนวณภาษีตามข้อกฎหมายหรือหน้าที่ที่กฎหมายกำหนดให้ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมต้องปฏิบัติตาม

ในทางปฏิบัติตามทางเลือกนี้ กรมสรรพสามิต จะต้องตัดสินใจในมูลค่าที่จะใช้คำนวณภาษีซึ่ง จำเป็นต้องมีการสำรวจหรือใช้วิธีอื่นเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่เพียงพอในการตัดสินใจในมูลค่าในการ คำนวณภาษี ซึ่งเป็นงานที่ยากที่จะเกิดความแน่นอน ความยุติธรรม และให้เกิดข้อโต้แย้งหรือข้อสงสัย ให้น้อยที่สุด

#### (5) มาตราทางภาษีและมาตรการที่ไม่ใช่ภาษีของสุรา

สุรามีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีสุราเพื่อวัตถุประสงค์หลัก 2 ประการ คือ

1. จัดเก็บเพื่อเป็นรายได้ของรัฐ ภาษีสุราเป็นภาษีที่จัดเก็บได้ง่ายโดยเก็บจากผู้ผลิตและ ผู้และผู้นำเข้าซึ่งเป็นการควบคุมการจัดเก็บจากต้นทาง และส่วนหนึ่งเป็นสินค้าที่อุปสงค์ของความ ยืดหยุ่นทางด้านราคาต่ำ (หมายความว่า การเปลี่ยนแปลงของราคาไม่มีผลต่อการบริโภคสินค้า) รัฐ สามารถขึ้นอัตราภาษีสุราได้ง่ายเมื่อมีความจำเป็น จึงทำให้เป็นแหล่งรายได้สำคัญของรัฐที่จะนำ รายได้มาพัฒนาประเทศ

2. จัดเก็บเพื่อการควบคุม ภาษีสุราเป็นเครื่องมือในการลดปริมาณการบริโภค กรณีที่ รัฐต้องการจำกัดการบริโภคก็สามารถใช้มาตรการภาษีโดยขึ้นภาษีสุราได้ทั้งนี้เพราะสุราเป็นสินค้าที่ อาจเป็นอันตรายต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดีของผู้บริโภคและก่อให้เกิดต้นทุนทางสังคม ทำให้เกิด ปัญหาครอบครัว ตลอดจนอาจก่อให้เกิดอุบัติเหตุและอาชญากรรมเพิ่มขึ้นด้วย ทำให้รัฐต้องเสีย

ค่าใช้จ่ายในการดูแลรักษา โดยผลิตแพทย์และสถานพยาบาลเพิ่มขึ้น เพื่อประโยชน์ในการเยียวยาผู้ป่วยจากโรคที่เกิดจากการบริโภคสุรา เช่นโรคมะเร็งตับ โรคพิษสุราเรื้อรัง เป็นต้น ด้วยเหตุนี้ภาษีสุราจึงมักจะกำหนดในอัตราที่สูง เพื่อให้ราคาของสินค้ามีราคาแพงเป็นผลให้การบริโภคสุราลดลง และเมื่อมีการบริโภคสุราลดลง ผลเสียหายต่างๆที่เกิดแก่สังคมเพราะสุราก็จะลดลงด้วยเช่นกัน

อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นว่าวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีสุราทั้งสองประการมีความขัดแย้งกันอยู่ในตัวของมันเอง กล่าวคือ หากรัฐมุ่งที่จะควบคุมหรือจำกัดการบริโภค โดยกำหนดอัตราภาษีที่สูงแล้วย่อมทำให้รายได้ของรัฐลดลงไป ในทางกลับกัน หากรัฐมุ่งจัดเก็บภาษีเพื่อหารายได้เข้ารัฐ การควบคุมหรือจำกัดการบริโภคย่อมจะไม่ได้ผล เพื่อให้รัฐมีรายได้และควบคุมการบริโภคสุราให้เหมาะสมรัฐจะมีมาตรการทางภาษีและมาตรการที่ไม่ใช่ภาษีซึ่งมาตรการสุราที่มีประสิทธิผล 10 ประการ<sup>30</sup> (Best Practices) โดยองค์การอนามัยโลก (Global Status Report on NCDs 2010) มีดังนี้

- 1) การจำกัดอายุผู้ซื้อ
- 2) การที่รัฐเป็นเจ้าของร้านขายสุราปลีก
- 3) จำกัดเวลาในการขาย
- 4) การจำกัดความหนาแน่นของจุดขาย
- 5) ระบบภาษีสุรา
- 6) การสุ่มตรวจระดับแอลกอฮอล์ในลมหายใจของผู้ขับขี่
- 7) การลดเพดานระดับความเข้มข้นของแอลกอฮอล์ในเลือด (BAC) ของผู้ขับขี่
- 8) การยึดใบอนุญาตขับขี่ (ซึ่งหมายถึงการห้ามผู้ขับขี่ขณะมีเมามาไปขับขี่อีก)
- 9) การกำหนดระดับบัตรอนุญาตขับขี่เป็นขั้นตอนโดยคำนึงถึงพฤติกรรมขับขี่

ขณะมีเมามา

- 10) การคัดกรองผู้มีความเสี่ยงด้วยระบบ Brief Intervention

มาตรการทางภาษีและมาตรการที่ไม่ใช่ภาษีเพื่อควบคุมเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ ได้แก่

#### 1. มาตรการทางภาษี

เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ในประเทศไทยมีการเก็บภาษีหลายประเภท ทั้งภาษีศุลกากรสำหรับการนำเข้า ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีท้องถิ่น ในขณะที่ประเทศอื่นๆ ส่วนใหญ่จะใช้ระบบภาษีใดระบบภาษีหนึ่งในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสุรา

การตั้งอัตราภาษีสรรพสามิตของเครื่องดื่มแอลกอฮอล์มี 4 วิธีการ คือ

<sup>30</sup> ทักษพล ธรรมรังสี และคณะ “นโยบายควบคุมแอลกอฮอล์ที่มีประสิทธิผล” (ศูนย์วิจัยสุรา), 2557

- 1) เรียกเก็บตามปริมาตรของแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ที่มีในผลิตภัณฑ์ที่เรียกว่า อัตราแบบเฉพาะ (Specific Rate)
- 2) เรียกเก็บตามปริมาตรของประเภทเครื่องดื่มแต่ละประเภทที่เรียกว่า อัตราเดียว (Unitary Rate)
- 3) เรียกเก็บตามราคาขายของเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ ที่เรียกว่าอัตราตามมูลค่า (Ad Valorem Rate or By Value)
- 4) เรียกเก็บแบบรวมของทั้ง 3 วิธีที่เรียกว่า อัตราผสม (Combination Rate)

การเก็บภาษีสรรพสามิตสุราที่มีประสิทธิภาพจะต้องคำนึงถึงความแตกต่างของอัตราภาษีและโอกาสในการทดแทนกันระหว่างเครื่องดื่มประเภทต่างๆรวมทั้งการเปลี่ยนการบริโภคไปยังเครื่องดื่มแอลกอฮอล์นอกระบบภาษี

## 2. มาตรการที่ไม่ใช่ภาษี

จากมาตรการขององค์การอนามัยโลก (Global Status Report on NCDs 2010) ที่ได้กล่าวมาแล้วนั้น ประเทศไทยมีพระราชบัญญัติควบคุมเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ พ.ศ. 2551 ได้กำหนดมาตรการที่ไม่ใช่ภาษีหลายมาตรการ<sup>31</sup> เช่น

- 1) ห้ามขายเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ในสถานที่หรือบริเวณต่างๆ เช่น วัดหรือสถานที่ปฏิบัติพิธีกรรมทางศาสนา สถานพยาบาล สถานที่ราชการ หอพัก สถานศึกษา สถานบริการ น้ำมันเชื้อเพลิง สวนสาธารณะของทางราชการ เป็นต้น
- 2) ห้ามขายเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ให้แก่ผู้มีอายุต่ำกว่า 20 ปีบริบูรณ์และบุคคลที่มีอาการมึนเมาจนครองสติไม่ได้
- 3) ห้ามขายเครื่องดื่มแอลกอฮอล์โดยใช้เครื่องขายอัตโนมัติ การเร่ขาย และการลดราคาเพื่อประโยชน์ในการส่งเสริมการขาย เป็นต้น
- 4) ห้ามไม่ให้บริโภคเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ในบริเวณวัดหรือสถานที่สำหรับปฏิบัติพิธีกรรมทางศาสนา สถานพยาบาล สถานที่ราชการ สถานศึกษา สถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิง และสวนสาธารณะของทางราชการ เป็นต้น
- 5) ห้ามไม่ให้โฆษณาเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ แสดงชื่อหรือเครื่องหมายของเครื่องดื่มแอลกอฮอล์อันเป็นการอวดอ้างสรรพคุณหรือชักจูงให้ผู้อื่นดื่มโดยตรงหรือโดยอ้อม

<sup>31</sup> วิชาญ วชิรวีรพ, ปัญหาทางกฎหมายที่ใช้จัดเก็บภาษีสรรพสามิตในระบบสุราเสรี. (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต,มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2543)

## 2.3 โครงสร้างของภาษีสุรา

### 2.3.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสุรา

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสุรา<sup>32</sup> ได้แก่

1. ผู้ผลิตสุราในประเทศ
2. ผู้นำเข้าสุราเข้ามาในประเทศ

โดยมีการยกเว้นภาษีสุราในบางกรณีเช่น การนำเข้าสุรามาในราชอาณาจักรจำนวนหนึ่งๆเพื่อใช้ส่วนบุคคล ผู้มีเอกสิทธิ์ทางการทูตหรือเอกสิทธิ์อื่นๆในการนำเข้าสุรา การนำสุราไปเก็บรักษาในพื้นที่ทัณฑ์บนหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน (Bonded Area or Bonded Warehouse)

### 2.3.2 ความรับผิดในอันจะเสียภาษีสุรา

ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษี หมายถึง การเกิดขึ้นซึ่งภาระหรือหน้าที่ในการเสียภาษีของบุคคลที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีเพื่อให้รู้ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีความรับผิดตามกฎหมายที่จะต้องเสียภาษีเมื่อใด ซึ่งจะเกี่ยวข้องกับเรื่องอื่นๆ ด้วย เช่น การคำนวณภาษี ระยะเวลาในการยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษี การประเมินภาษีและเบี้ยปรับเงินเพิ่ม เป็นต้น<sup>33</sup>

ประเทศต่างๆมีการกำหนดจุดการจัดเก็บภาษีสุราหรือจุดที่ถือว่ามีภาระภาษีสรรพสามิตสุราเกิดขึ้นที่จุดเดียวกัน คือ ก่อนขนสุราออกจากโรงงานหรือเมื่อขนย้ายสุราออกจากโรงงานหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือก่อนนำสุราผ่านด่านผ่านด่านศุลกากรเพื่อจำหน่ายหรือเพื่อบริโภคในประเทศ และใช้ระบบบริหารจัดการเก็บภาษีแบบประเมินตนเอง (Self-Assessment)

การกำหนดจุดการจัดเก็บภาษีใช้ชัดเจนก็เพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทราบว่าตนมีภาระต้องเสียภาษีเมื่อใด มีความสำคัญอย่างมากเวลาที่มีการปรับขึ้นหรือลดอัตราภาษี การกำหนดระยะเวลาชำระภาษีส่วนใหญ่นิยมกำหนดให้เกิดขึ้นทันทีเมื่อภาระภาษีเกิดขึ้น หรือกำหนดให้จุดการชำระภาษีเป็นจุดเดียวกับจุดการจัดเก็บภาษีแต่การกำหนดจุดชำระภาษีภายหลังจุดจัดเก็บภาษีระยะเวลาหนึ่งจะช่วยบรรเทาภาระทางการเงินของผู้เสียภาษี ซึ่งบางประเทศอาจกำหนดให้การวางเงินประกันภาษี หากผู้ใดต้องการชำระภาษีภายหลังจุดจัดเก็บภาษีเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี

<sup>32</sup> ชลธาร วิศรุตวงศ์ และคณะ, “การศึกษาเชิงเปรียบเทียบภาษีสุรา : กรณีศึกษาประเทศไทย สิงคโปร์ ฟิลิปปินส์ เกาหลี ออสเตรเลีย และประชาคมยุโรป” สำนักงานกองทุนสนับสนุนการส่งเสริมสุขภาพ(สสส.)และศูนย์วิจัยปัญหาสุรา(ศวส.),2554 น.148

<sup>33</sup> ประภาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, (กรุงเทพมหานคร; สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542), น.111

### 2.3.3 การบริหารจัดการเก็บภาษีสุรา

การบริหารจัดการเก็บภาษีสุรา (Tax Administration) มีหลายวิธีสามารถแบ่งเป็น 4 วิธีหลัก ดังนี้

1. การหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding Tax) เป็นการกำหนดให้ผู้ที่จ่ายเงินให้แก่ผู้รับเงินมีหน้าที่หักภาษี ณ เวลาที่จ่ายเงิน แล้วนำภาษีส่งให้แก่รัฐ โดยที่รับเงินไม่ได้รับรับเงินส่วนที่หักเป็นภาษีนั่น เช่น นายจ้างหักเงินบางส่วนของเงินเดือนเป็นภาษีนำส่งแก่รัฐ

2. การประเมินตนเอง (Self-Assessment) เป็นวิธีการจัดเก็บภาษีที่กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีแสดงรายได้หรือรายรับของตนเองหรือฐานภาษี คำนวณภาษีที่ตนเองต้องเสียเอง และชำระภาษีทันทีหรือหลังจากยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีโดยไม่ต้องรอการประเมินจากเจ้าพนักงาน วิธีนี้จะทำให้รัฐบาลได้รับเงินภาษีเร็วและสะดวกต่อผู้เสียภาษี เพราะไม่ต้องรอเจ้าหน้าที่ประเมินว่าตนจะต้องเสียภาษีเท่าไร วิธีการนี้นิยมกับภาษีระดับชาติของหลายประเทศ สำหรับประเทศไทยใช้วิธีประเมินตนเองกับภาษีหลายประเภท เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีสุรา

3. การประเมินโดยเจ้าพนักงานหรือเจ้าหน้าที่ภาษี (Authoritative Assessment or Official Assessment) วิธีนี้กำหนดให้ผู้เสียภาษีแจ้งรายได้หรือรายรับหรือฐานภาษีของตนให้แก่เจ้าหน้าที่ และอาจคำนวณภาษีหรือไม่คำนวณภาษีก็ได้ แต่ยังไม่จำเป็นต้องชำระภาษีทันทีที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ผู้เสียภาษีจะต้องรอให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินว่า แบบแสดงรายการที่ยื่นไว้เสียภาษีถูกต้องหรือไม่ และคำนวณภาษีถูกต้องแล้วหรือไม่ เจ้าพนักงานประเมินจะแจ้งการประเมินภาษีให้ผู้เสียภาษีมาชำระในภายหลัง วิธีการนี้ทำให้รัฐบาลได้รับเงินช้าลง แต่ได้ตรวจสอบความถูกต้องของภาษีก่อน จึงไม่เหมาะกับการที่มีผู้เสียเสียภาษีจำนวนมาก เพราะจะเสียเวลาในการตรวจสอบและใช้พนักงานประเมินภาษีจำนวนมาก วิธีการนี้ประเทศไทยใช้อยู่กับภาษีบางประเภท ได้แก่ ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีโรงเรือน

4. การตรวจสอบภาษี (Tax Audit or Examination or Investigation) เมื่อผู้เสียภาษีได้ชำระภาษีไปแล้ว เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีจะทำการตรวจสอบข้อมูลข่าวสาร หรือวิเคราะห์ความถูกต้องของการชำระภาษีในภายหลัง หากเจ้าหน้าที่ตรวจสอบพบว่า มีเหตุอันควรที่ผู้เสียภาษีเสียภาษีไว้มิถูกต้อง เจ้าหน้าที่ตรวจสอบจะเรียกผู้เสียภาษีมาตรวจสอบโดยให้นำบัญชีหลักฐานมาเพื่อตรวจสอบในรายละเอียด หากพบว่าเสียภาษีไม่ถูกต้องจริง ก็จะประเมินภาษีเพิ่มเติมให้ถูกต้องและอาจมีการเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่มด้วย

การบริหารจัดการเก็บภาษีสุรา พบว่า หลายประเทศใช้ระบบแสตมป์ (Stamp System/Tax Mark) ด้วย เพื่อควบคุมการเสียภาษีให้ถูกต้องและป้องกันการค้าสุราไม่เสียภาษี อีกทั้งระบบ

ใบอนุญาตในการควบคุมการผลิตและจำหน่ายสุราก็เป็นอีกระบบหนึ่งที่นิยมใช้กัน เพื่อควบคุมตรวจสอบการผลิตและการจำหน่ายสุร่าอย่างใกล้ชิด

### 2.3.4 โครงสร้างอัตราภาษีสุร่า

#### 1) ฐานภาษีสุร่า<sup>34</sup>

ฐานภาษี หมายความว่า สิ่งที่ใช้เป็นฐานประกอบกับอัตราภาษีเพื่อคำนวณให้ได้มาซึ่งจำนวนเงินค่าภาษี เช่น ภาษีสรรพสามิตที่เรียกเก็บจากสินค้าที่ต้องเสียภาษีตามมูลค่า ฐานภาษีคือมูลค่าของสินค้า ส่วนภาษีสรรพสามิตที่เรียกเก็บจากสถานบริการก็คือรายรับของสถานบริการหรือถ้าเป็นภาษีรัฐภากร เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ฐานภาษีคือเงินได้สุทธิ ภาษีเงินได้นิติบุคคล ฐานภาษีคือฐานกำไรสุทธิของนิติบุคคล

กรณีสินค้าสรรพสามิตนั้น ฐานภาษีได้แบ่งออก 3 ประเภทคือ ฐานภาษีตามปริมาณ (Ad rem) และฐานภาษีตามมูลค่า (Ad Valorem) และการคิดฐานภาษีแบบผสม (Combination Rate System)

1. ฐานภาษีตามปริมาณ<sup>35</sup> (Ad rem, Specific Rate Excise System หรือ Unitary หรือ Volumetric) หมายถึง การเสียภาษีนั้นให้ถือตามน้ำหนักสุทธิของสินค้าหรือปริมาณสุทธิของสินค้า

การเก็บภาษีตามปริมาณ (Specific Rate Taxation) ซึ่งจัดเก็บสินค้าที่สามารถจับต้องได้ ในกรณีภาษีสรรพสามิต การเก็บภาษีตามปริมาณสามารถจัดเก็บได้หลายวิธี ตัวอย่างเช่น อัตราขึ้นอยู่กับ “ต่อกิโลกรัม” หรือ “ต่อลิตร” การเก็บภาษีตามปริมาณเกี่ยวข้องกับการกำหนดปัญหาด้านปัจจัยภายนอกของสินค้าบางชนิด เช่น เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์ ผลิตภัณฑ์ยาสูบ ผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียมและการปล่อยก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์

การเก็บภาษีตามปริมาณถูกมองว่าเป็นการจัดเก็บภาษีที่ยุติธรรมที่สุดสำหรับสินค้าที่มีการจัดเก็บในลักษณะดังกล่าว เนื่องจากเป็นการระบุดึง “อันตราย” ของสินค้าโดยไม่คำนึงถึงต้นทุนการผลิต การเก็บภาษีตามปริมาณถือเป็นวิธีปฏิบัติที่เป็นเลิศของทั่วโลกในการกำหนดนโยบายภาษีสรรพสามิต เนื่องจากภาษีสรรพสามิตถูกออกแบบมาให้กำหนดอัตราภาษีสรรพสามิตซึ่งสามารถกำหนดราคาที่ถูกต้องเพื่อสะท้อนผลกระทบทางด้านลบ ดังนั้น การคำนวณภาษีสรรพสามิตจึงไม่ควร

<sup>34</sup> ประภาศ คงเอียด. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต. (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม), 2542, น.136-145

<sup>35</sup> กลุ่มศึกษาภาษีสรรพสามิตอาเซียน “Discussion Paper ผลิตภัณฑ์ยาสูบ เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์ เครื่องดื่มที่ไม่มีแอลกอฮอล์ และรถยนต์” หน้า 22-26



คำนึงถึงปัจจัยอื่น เช่นแหล่งกำเนิดสินค้า หมวดย่อยของสินค้าโดยแบ่งตามวัตถุประสงค์ หรือราคาขายหน้า โรงงานหรือราคา CIF

อัตราภาษีตามปริมาณยังคงทำให้เกิดความมั่นคงทางรายได้ซึ่งจะเติบโตตามปริมาณการบริโภค ต่างกับภาษีสรรพสามิตตามมูลค่า ภาษีตามปริมาณมักเชื่อมโยงกับการบริโภคและไม่ได้รับผลกระทบจากความผันผวนทางเศรษฐกิจ เช่น เศรษฐกิจตกต่ำ ราคาเพิ่มสูงขึ้น เป็นต้น ความผันผวนดังกล่าวอาจทำให้พฤติกรรมการบริโภคที่เปลี่ยนไปบริโภคสินค้าที่มีต้นทุนต่ำในการผลิต ทำให้รายได้ของรัฐบาลลดลงแต่ไม่ลดปริมาณการบริโภคโดยรวม ทำให้เกิดความแตกต่างระหว่างรูปแบบการบริโภคที่แท้จริงกับนโยบายสุขภาพและสังคมซึ่งเป็นเจตนาของภาษีสรรพสามิต

ภาษีตามปริมาณยังมีข้อได้เปรียบด้านการบริหารจัดการซึ่งจะต้องไม่ถูกกระทบจากการปรับเปลี่ยนมูลค่า หรือการแจ้งราคาต่ำกว่าราคาจริง ซึ่งการกระทำดังกล่าวสามารถทำได้ง่ายเมื่อใช้มูลค่าเป็นฐานภาษีสรรพสามิต ผลกระทบด้านมูลค่าซึ่งใช้เป็นฐานภาษีดังกล่าวมัก “ถูกกฎหมาย” ทำให้เกิดวิธีการต่างๆ เช่นส่วนลดเมื่อซื้อสินค้าปริมาณมาก การลดราคาเมื่อจ่ายเมื่อจ่ายเงินล่วงหน้า หรือราคาโอน (Transfer Pricing)

สำหรับการบริหารจัดการแบบ “วันต่อวัน” ภาษีตามปริมาณยังบริหารจัดการได้ง่ายกว่าทั้งด้านการควบคุมภาษีตามปริมาณเกี่ยวข้องกับการวัดสินค้าที่จับต้องได้ ซึ่งอาจตรวจสอบได้ผ่านมิเตอร์ ตัวนับสแกนเนอร์หรือจากกล่องหรือห่อบรรจุ สินค้าสรรพสามิตบางอย่างสามารถระเหยได้ ซึ่งส่งผลกระทบต่อการบริหารจัดการ อย่างไรก็ตาม

สุดท้ายภาษีสรรพสามิตตามปริมาณทำให้เสี่ยงที่ไม่สะท้อนอัตราอัตราภาษีที่แท้จริง เนื่องจากภาษีตามปริมาณไม่ได้รับผลกระทบจากภาวะเงินเฟ้อ ดังนั้นจึงต้องมีการปรับเปลี่ยนตลอดเวลาเพื่อให้สอดคล้องกับอัตราเงินเฟ้อ เช่นการปรับอัตรารายปี

เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์ถูกจัดเก็บตามปริมาณ จะมีตัวเลือก 2 อย่างดังนี้

1) อัตราภาษีสรรพสามิตขึ้นอยู่กับของเหลวในผลิตภัณฑ์ (ตัวอย่าง เช่น ลิตรสำหรับ เบียร์ ไวน์ หรือ สุรากลั่น) วิธีการ “ต่อลิตร” ตัวอย่างสำคัญคือประเทศอินโดนีเซียซึ่งแอลกอฮอล์ถูกเก็บภาษี “ต่อลิตร” วิธีการดังกล่าวยืนยันจากการปฏิรูปในปี พ.ศ. 2554 ซึ่งการใช้เก็บภาษี “ต่อลิตร” กับแอลกอฮอล์ทุกประเภท ประเทศอื่นๆที่เก็บภาษี “ต่อลิตร” คือประเทศมาเลเซีย (สำหรับแอลกอฮอล์บางประเภท)

ตัวเลือกแรกซึ่งเป็นตัวเลือกแรกที่สุดที่ไม่ได้สะท้อน “ปัจจัยภายนอก” ที่เกี่ยวข้องกับการบริโภค แอลกอฮอล์อย่างแท้จริง นอกจากนี้ “ปริมาณต่อลิตรของผลิตภัณฑ์” ยังช่วยแก้ปัญหาในการสนับสนุนผลิตภัณฑ์ราคาถูกที่มีปริมาณแอลกอฮอล์สูงอย่างไม่ตั้งใจ ตัวอย่างเช่น เบียร์สองแบบที่มีความแรงแอลกอฮอล์ต่างกันมีอัตราภาษีสรรพสามิตเท่ากัน ดังนั้นจึงมีความเป็นไปได้ที่จะมีความแตกต่างด้านราคาราคาซื้อขายหรือไม่มี ในความเป็นจริงเบียร์ที่มีความแรงแอลกอฮอล์มากกว่า

มีต้นทุนการผลิตที่ต่ำกว่าอาจส่งผลให้ราคาขายขายปลีกถูกกว่าเบียร์ที่มีความแรงแอลกอฮอล์ต่ำกว่า ซึ่งไม่ใช่ผลลัพธ์ที่ต้องการสำหรับนโยบายด้านสังคมและสุขภาพ

2) อัตราภาษีสรรพสามิตขึ้นอยู่กับปริมาณแอลกอฮอล์ในผลิตภัณฑ์ (ตัวอย่าง เช่น ลิตรแห่ง แอลกอฮอล์บริสุทธิ์สำหรับเบียร์ ไวน์ หรือ สุรากลั่น) วิธีการ “ลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์”

ตัวเลือกที่สองคือ “ลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์” สะท้อนปัจจัยภายนอกซึ่งเกี่ยวข้องกับการบริโภคแอลกอฮอล์ได้ดีที่สุดโดยการเก็บภาษีสรรพสามิตตามปริมาณแอลกอฮอล์ ดังนั้น ภาษีสรรพสามิต (และราคาสำหรับผู้บริโภค) จะเพิ่มสูงขึ้นตามความแรงของแอลกอฮอล์ในเครื่องดื่ม กล่าวโดยสรุปได้ว่า บริโภคแอลกอฮอล์มากก็เสียภาษี องค์การอนามัยโลกแนะนำว่า การเก็บภาษีตามปริมาณสำหรับแอลกอฮอล์เป็นยุทธศาสตร์ในการควบคุมอันตรายจากระดับการบริโภค ตามที่ได้หยิบยกข้อความจากแผนยุทธศาสตร์ด้านล่าง

“(ก) การกำหนดระบบการจัดเก็บภาษีตามปริมาณในประเทศ สำหรับแอลกอฮอล์โดยระบบการบังคับใช้กฎหมายที่มีประสิทธิภาพซึ่งเหมาะสมกับปริมาณแอลกอฮอล์ในเครื่องดื่ม”

เพื่อให้สอดคล้องกับคำแนะนำขององค์การอนามัยโลก จำนวนประเทศสมาชิกอาเซียนที่เพิ่มขึ้นประเทศเพื่อนบ้านอาเซียนอีกหลายประเทศที่มีข้อตกลงเขตการค้าเสรีและเก็บภาษีสรรพสามิตตามปริมาณลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ รวมถึงสิงคโปร์ ฟิลิปปินส์ (ต่อ Proof Litre) มาเลเซีย (บางประเภท) ไทย (ลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ และประเทศนิวซีแลนด์)

การเก็บภาษีตามปริมาณแอลกอฮอล์กำลังแพร่หลายทั่วไปในภูมิภาค ผู้ผลิต ผู้นำเข้าและหน่วยงานสรรพสามิตซึ่งต้องมีการพัฒนาประสิทธิภาพในการกำหนดปริมาณแอลกอฮอล์ในเครื่องดื่ม การริเริ่มดังกล่าวอาจเกิดจากการเปลี่ยนแปลงอำนาจกฎหมายซึ่งผู้ผลิต (และผู้นำเข้า ต้องแจ้งความเข้มข้นของแอลกอฮอล์บนฉลากสินค้า การตรวจสอบความเข้มข้นของแอลกอฮอล์ที่ไม่ตรงกับที่แสดงบนฉลากสินค้าอยู่ภายใต้กฎหมายคุ้มครองผู้บริโภค

การจัดเก็บภาษีตามปริมาณมี ข้อดีเพราะง่ายต่อการจัดเก็บภาษี เนื่องจากทำให้ลดแรงจูงใจที่ผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าจะแจ้งราคาต่ำกว่าที่ควร ไม่ยุ่งยากในการตีราคาหรือมูลค่าของฐานภาษีและสามารถหลีกเลี่ยงข้อโต้แย้งกับผู้ประกอบการในเรื่องมูลค่าสุราได้ ทำให้เกิดความเป็นธรรมในฐานะผู้ประกอบการที่มีการผลิตสุราประเภทเดียวกันซึ่งมีปริมาตรและแรงแอลกอฮอล์ที่เท่ากัน และตัดอำนาจของเจ้าหน้าที่ในการประเมินราคาตามอำเภอใจซึ่งเป็นการลดการทุจริตคอร์รัปชัน<sup>36</sup> และสนับสนุนให้ประชาชนมีสุขภาพที่แข็งแรง กล่าวคือ ผู้บริโภคมีแนวโน้มที่จะเลือกบริโภคสุราที่มีแรงแอลกอฮอล์ต่ำกว่า เนื่องจากเสียภาษีต่ำกว่า ไม่เป็นการลงโทษสินค้าที่มีคุณภาพดี กล่าวคือ การเก็บ

<sup>36</sup> ไกรวัลย์ เป็ยรบุตร ย่อหลักภาษีสรรพสามิต 2527 หน้า 64

ภาษีตามปริมาณทำให้สินค้าที่มีคุณภาพดีราคาแพงเสียภาษีเท่ากับสินค้าคุณภาพต่ำ ทำให้มีแรงจูงใจในการผลิตสินค้า ไม่เป็นการลงโทษของมีคุณภาพดี

แต่การจัดเก็บภาษีตามปริมาณก็มีข้อจำกัดเพราะการเก็บภาษีสุราในอัตราตามปริมาณมีลักษณะเป็นภาษีถดถอย (Regressive Tax) เนื่องจากค่าภาษีเป็นสัดส่วนของราคาขายต่อหน่วยทำให้สินค้าราคาถูกซึ่งคนจนใช้จะเป็นสัดส่วนสูงกว่าสินค้าราคาแพงที่คนมีเงินใช้<sup>37</sup> และเป็นการไม่คำนึงถึงสภาพเศรษฐกิจหรือรายได้ของผู้บริโภค กล่าวคือ หากสุราที่มีสภาพเหมือนกันแต่มูลค่า (ราคา) ต่างกันจะเสียภาษีในอัตราที่เท่ากัน นอกจากนี้ทำให้รายได้ภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บไม่สัมพันธ์กับฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี ภาวะเศรษฐกิจของประเทศและเป็นการสนับสนุนให้มีการนำเข้าสุราจากต่างประเทศเพิ่มขึ้น เนื่องจากสุรานำเข้าราคาสูงจะมีภาระภาษีต่อขวดเท่ากับสุราที่ผลิตในประเทศ ส่งผลต่อดุลการค้าของประเทศรวมทั้งรายได้ภาษีจะไม่มีเปลี่ยนแปลงตามราคา (Consumer Price Index) ดังนั้น หากต้องการรักษาระดับรายได้ที่จริงต้องมารปรับอัตราตามปริมาณเป็นระยะๆ

ประเทศที่มีการผลิตท้องถิ่น เช่น ญี่ปุ่น จีน เกาหลีและฟิลิปปินส์ มีการกำหนดอัตราภาษีสุราเป็นพิเศษสำหรับสุราท้องถิ่น และบางประเทศมีการกำหนดอัตราภาษีสุราเป็นพิเศษสำหรับผู้ผลิตรายเล็กที่มีปริมาณการผลิตในปริมาณไม่เกินกำหนดต่อปี เช่น เกาหลีและเนเธอร์แลนด์ เป็นต้น<sup>38</sup>

2. ฐานภาษีตามมูลค่า (Ad Valorem, Ad Valorem Excise System) ภาษีตามมูลค่าต้องการกำหนดทุกจุดในห่วงโซ่อุปทานตั้งแต่โรงงานผลิตถึงร้านขายปลีก เพื่อประเมินมูลค่าของสินค้าและบริการซึ่งบางครั้งเรียกว่า “จุดรับผิดชอบทางภาษี (Tax Point)” อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีจุดรับผิดชอบทางภาษี หมายถึง เมื่อสินค้าออกจากโรงงานผลิตที่ได้รับอนุญาต แต่มูลค่าซึ่งใช้สำหรับวัตถุประสงค์ของภาษีสรรพสามิตสามารถดำเนินต่อไปตามห่วงโซ่อุปทาน ตาม “ราคาขายส่ง” หรือ “ราคาขายปลีก จากนั้นไปเป็นการอภิปรายการประเมินราคาสำหรับภาษีสรรพสามิตสามารถแยกออกได้เป็น 3 ฐานคือ ฐานราคา ณ โรงงานอุตสาหกรรม ฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้าย และฐานราคาขายปลีก

อัตราภาษีสรรพสามิตสามารถจัดเก็บตามมูลค่าของสินค้า การเก็บภาษีตามมูลค่าของสินค้าและการใช้มูลค่าเป็นฐานภาษีสรรพสามิตถูกออกแบบมาให้ใช้จุดหนึ่งในห่วงโซ่อุปทาน เช่น ราคาขายหน้าโรงงาน (Ex-Factory Selling Price) ราคาขายส่ง และในบางกรณีราคาขายปลีก อย่างไรก็ตาม

<sup>37</sup> ไกรวัลย์ เปียรบุตร ย่อหลักภาษีสรรพสามิต 2527 หน้า 64

<sup>38</sup> สำนักนโยบายภาษี สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง “โครงการวิจัยเรื่อง การคาดการณ์และการประเมินผลของมาตรการทางภาษีและไม่ใช่ภาษีต่อพฤติกรรมกรรมการบริโภคสุราไทย” สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, 2552 หน้า 27

กรณีนำเข้าการประเมินมูลค่ามักใช้ราคานำเข้า บวกกับค่าประกันภัยและค่าขนส่ง (CIF) ตามที่กำหนดในกฎหมายในการนำเข้าสินค้า ซึ่งเรียกว่า “ต้นทุนนำเข้า (Landed Price)”

ข้อดีของการเก็บภาษีตามมูลค่าคือการสะท้อนราคาที่แท้จริง เนื่องจากฐานภาษีสะท้อนเงินเพื่อซึ่งเพิ่มขึ้นจากวัตถุดิบและต้นทุนอื่นๆ นอกจากนี้ ภาษีตามมูลค่ายังรวมถึงความสามารถในการซื้อสินค้าบางประเภทสำหรับคนที่มียาได้ต่ำ

อย่างไรก็ตาม (ข้อเสีย) ภาษีตามมูลค่าไม่ได้ทำให้เกิดความมั่นคงของรัฐบาล เนื่องจากมักได้รับผลกระทบจากความไม่แน่นอนในการจัดเก็บรายได้ ความเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจ อัตราภาษีและราคาทำให้เกิดการขยายสู่ตลาดส่วนล่าง (Trading Down) ซึ่งผู้บริโภคมักจะเปลี่ยนไปบริโภคสินค้าที่มีราคาต่ำกว่า (ดังนั้นจึงมีการภาษีต่ำกว่า) ผู้ผลิตอยากปรับตัวตามสภาวะตลาด (Market Condition) เช่น ภาระภาษีเพิ่มขึ้น โดยการลดต้นทุนปรับโครงสร้างราคา และรับภาระภาษีผ่านทางต้นทุนส่วนต่าง การปฏิบัติเหล่านี้ทำให้ฐานภาษีสรรพสามิตและรายได้ภาษีสรรพสามิตลดลง

นอกจากนี้ ภาษีตามมูลค่าทำให้ผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าสามารถวางแผนทางภาษีเพื่อลดภาระภาษี รวมถึงการเอาองค์ประกอบต้นทุนออกจากมูลค่าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต หรือ การโอนราคาหรือกำไรผ่านจุดรับผิดทางภาษีเพื่อลดมูลค่าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต บางประเทศถือว่า “การโอนราคาในประเทศ” เป็นความเสี่ยงหรือบางที่เป็นข้อบกพร่องที่สำคัญสำหรับภาษีสรรพสามิตที่ประเมินตามมูลค่า

ภาษีสินค้าฟุ่มเฟือย (Luxury Taxes) ภาษีสรรพสามิตสินค้าฟุ่มเฟือยควรเป็นแนวทางในการเก็บภาษีชั่วคราว เพื่อรอให้ภาษีสินค้าและบริการ และภาษีมูลค่าเพิ่มครอบคลุมสินค้าฟุ่มเฟือย การยกเลิกภาษีฟุ่มเฟือยสำหรับผลิตภัณฑ์แอลกอฮอล์ในประเทศอินโดนีเซียในปี พ.ศ. 2553 เป็นตัวอย่างในการปฏิรูปไปในทิศทางที่ถูกต้อง

ในขณะที่การรวมกันระหว่างสินค้าฟุ่มเฟือยและปัจจัยภายนอกที่ผลักดันนโยบายภาษี เช่น พาหนะที่ยนต์ ดังนั้นการเก็บภาษีตามมูลค่ายังคงเป็นการเก็บภาษีที่เหมาะสม

สินค้าฟุ่มเฟือยที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตถูกออกแบบมาโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้แก้ปัญหาปัจจัยภายนอก เช่น ภาษีสรรพสามิตสำหรับเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ น้ำมันและยาสูบ ตามแนวทางดังกล่าว ความเกี่ยวเนื่องระหว่างราคาที่รวมภาษีสรรพสามิตเพื่อสะท้อนมูลค่าไม่ได้ช่วยให้ผู้กำหนดนโยบายสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ด้านสุขภาพและสังคม ซึ่งเชื่อมโยงกับความเสี่ยงและอันตรายของการบริโภคเป็นสาเหตุให้การเก็บภาษีตามมูลค่าไม่ค่อยเหมาะสมกับระบบภาษีสรรพสามิต<sup>39</sup>

<sup>39</sup> กลุ่มศึกษาภาษีสรรพสามิตอาเซียน “Discussion Paper ผลิตภัณฑ์ยาสูบ เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์ เครื่องดื่มที่ไม่มีแอลกอฮอล์ และรถยนต์” หน้า 22-26

#### การใช้ระบบการจัดเก็บภาษีเครื่องตีมีแอลกอฮอล์ตามมูลค่า<sup>40</sup>

ระบบการจัดเก็บภาษีตามมูลค่าใช้ในประเทศเศรษฐกิจพัฒนาน้อยที่มีโครงสร้างพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีจำกัดและได้รับความมั่นใจจากรัฐบาลในการนำมาใช้ในการจัดเก็บรายได้ ในขณะที่อัตราภาษีตามมูลค่านั้นเรียบง่ายในการออกแบบและจัดเก็บภาษี แต่ยังเพิ่มส่วนที่ซับซ้อนสำหรับผู้ผลิตและผู้นำเข้าในการสำแดงมูลค่าสินค้านำเข้า

#### แรงจูงใจในการจัดการราคา

ข้อเสียอีกข้อสำหรับการจัดเก็บมูลค่าคือความเชื่อมต่อระหว่างมูลค่าสินค้ากับภาระภาษีสรรพสามิต สร้างให้เกิดแรงจูงใจทางการเงินสำหรับผู้ผลิตและผู้นำเข้าที่จะแจ้งราคานำเข้าต่างจากความจริงเพื่อที่จะลดขนาดของฐานในการคำนวณภาษี ซึ่งการกระทำดังกล่าวที่ต่อเนื่องกันมาผ่านห่วงโซ่อุปทานจะไม่เพียงแต่ทำให้ฐานภาษีลดลง แต่จะทำให้ภาษีทางอ้อมตัวอื่นๆ เช่น VAT/GST ลดลงไปด้วย

#### การเปลี่ยนแปลงล่าสุดของการจัดเก็บภาษีตามมูลค่า

การปฏิรูปที่สำคัญมากอย่างหนึ่งในระบบการจัดเก็บภาษีเครื่องตีมีแอลกอฮอล์ในอาเซียนในไม่กี่ปีที่ผ่านมา คือ การปฏิรูปภาษีเครื่องตีมีแอลกอฮอล์ของอินโดนีเซียในเดือนเมษายน พ.ศ. 2553 ในการจัดหมวดหมู่ของการจัดเก็บภาษีอย่างเป็นทางการ อินโดนีเซียได้ยกเลิกการจัดเก็บตามมูลค่าสำหรับ “ภาษีสินค้าฟุ่มเฟือย” จากเครื่องตีมีแอลกอฮอล์ทุกชนิดซึ่งเป็นการยกเลิกราคาที่เป็นปัจจัยหลักในการประยุกต์ใช้ภาษีสรรพสามิตในอินโดนีเซีย นอกจากนี้อินโดนีเซียยังเปลี่ยนจากตามมูลค่าเป็นการเก็บภาษีศุลกากรตามปริมาณสำหรับเครื่องตีมีแอลกอฮอล์ ซึ่งเป็นการยกเลิกความต้องการที่จะให้ผู้นำเข้าสำแดงมูลค่าสินค้าเพื่อจัดเก็บภาษี

การริเริ่มในการปฏิรูปเช่น AEC พ.ศ. 2558 สร้างโอกาสในการปฏิรูปการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในลักษณะที่ช่วยลดความสามารถในการจัดการค่าราคาคงที่ทั้งห่วงโซ่อุปทานของอาเซียน

#### การกำหนดฐานภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าให้แน่นอน<sup>41</sup>

ประเด็นที่สำคัญเกี่ยวข้องกับเครื่องตีมีแอลกอฮอล์คือผลกระทบจากการเปิดการค้าเสรี ซึ่งทำให้ภาษีศุลกากรใน FTAs ลดต่ำลงบนฐานภาษีสรรพสามิตตามมูลค่า จากการที่พบปัญหาหารหดตัว

<sup>40</sup> กลุ่มศึกษาภาษีสรรพสามิตอาเซียน “Discussion Paper ผลิตภัณฑ์ยาสูบ เครื่องตีมีแอลกอฮอล์ เครื่องตีมีไม่มีแอลกอฮอล์ และรถยนต์” หน้า 66-67

<sup>41</sup> กลุ่มศึกษาภาษีสรรพสามิตอาเซียน “Discussion Paper ผลิตภัณฑ์ยาสูบ เครื่องตีมีแอลกอฮอล์ เครื่องตีมีไม่มีแอลกอฮอล์ และรถยนต์” หน้า 68

ของฐานภาษีสรรพสามิต ผู้ตั้งนโยบายกำลังมองหาทางในการปฏิรูปฐานภาษี สิ่งสำคัญในการปฏิรูป รวมถึงการขยับจุดของตามมูลค่าคือคำนวณลงห่วงโซ่อุปทานในระดับราคาขายส่งหรือราคาขายปลีก

การแก้ปัญหาที่มีประสิทธิภาพมากขึ้นจะเปลี่ยนเป็นตามปริมาณ (ต่อลิตรของแอลกอฮอล์บริสุทธิ์) ซึ่งทำให้เกิดความแน่นอนของรายได้และการพัฒนาอย่างยั่งยืนโดยไม่ต้องคำนึงถึงความรับผิดชอบทางการเงินเสียภาษีศุลกากร

#### หลีกเลี่ยงการใช้ภาษีซ้อนของเครื่องดื่มแอลกอฮอล์

หลักการสำคัญในการสนับสนุนระบบการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต คือ ควรจะมีการใช้ภาษีสรรพสามิตเพียงแค่ครั้งเดียว ไม่ว่าจะเกี่ยวกับการผลิตหรือการนำเข้า ในขณะที่อาเซียนกำลังเติบโต และมีความร่วมมือในภูมิภาคมากขึ้น ผู้ผลิตและผู้จำหน่ายยังคงใช้ประโยชน์จากห่วงโซ่อุปทานที่มีอยู่ และหาวิธีใหม่ๆ ในการเคลื่อนย้ายสินค้าเข้าสู่ตลาด

การเจริญเติบโตและความหลากหลายในการค้าจำเป็นต้องมีความพร้อมในเรื่องระบบการจัดเก็บภาษีเพื่อปรับให้เข้ากับกับความต้องการในภูมิภาคในการเข้าถึงกิจกรรมในการผลิตเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ รวมทั้งการผลิต การขนส่ง การแจกจ่าย และการบรรจุขวด ซึ่งจะมีผลเติบโตเฉพาะในเขตการค้าที่เปิดกว้างและมีสภาพแวดล้อมของการจัดเก็บภาษีที่โปร่งใสโดยไม่มีสถานการณ์ที่ไม่คาดคิด เช่น การเก็บภาษีซ้อนโดยไม่ตั้งใจ<sup>42</sup>

การจัดเก็บภาษีตามมูลค่ามีข้อดีเพราะการจัดเก็บภาษีตามปริมาณเป็นอัตราภาษีที่กำหนดไว้เป็นเกณฑ์ขั้นต่ำสำหรับสุราที่มีปริมาณและแรงแอลกอฮอล์เท่ากัน แต่หากสุราประเภทใดที่มีมูลค่าสูงกว่าก็จะต้องเสียภาษีสูงกว่าซึ่งการกำหนดอัตราตามมูลค่าทำให้เกิดความเป็นธรรม ยกตัวอย่างเช่น สุราต่างประเทศที่นำเข้ามาในราคาสูง ซึ่งผู้บริโภคส่วนใหญ่เป็นผู้มีรายได้สูงก็ควรเสียภาษีสูงกว่าสุราในประเทศที่มีราคาต่ำกว่า และผู้บริโภคส่วนใหญ่เป็นผู้มีรายได้ระดับกลางถึงต่ำและรายได้ภาษีจะปรับตัวขึ้นลงตามการเปลี่ยนแปลงของราคาสุราอัตราตามมูลค่าจะลอยตัวตามเงินเพื่อไม่เป็นภาระในการปรับอัตราภาษีบ่อยๆ ซึ่งส่งผลกระทบต่อทั้งภาครัฐในส่วนของการเสนอกฎหมายและภาคเอกชนในส่วนของการวางแผนต้นทุนการผลิตและที่สำคัญอัตราตามมูลค่ามีลักษณะเป็นอัตราก้าวหน้า (Progressive Tax) จึงเป็นธรรมมากกว่าอัตราภาษีตามปริมาณ<sup>43</sup>

แต่การจัดเก็บภาษีตามมูลค่ามีข้อจำกัดเพราะการเก็บภาษีมีความยุ่งยากเพราะต้องตีราคาเมื่อต้องใช้ราคาเป็นฐานภาษีทำให้เกิดความยุ่งยากและผู้ประกอบการอาจแจ้งราคาที่ต่ำกว่าความเป็น

<sup>42</sup> สำนักนโยบายภาษี สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง “โครงการวิจัยเรื่อง การคาดการณ์และการประเมินผลของมาตรการทางภาษีและไม่ใช่ภาษีต่อพฤติกรรมกรบริโภคสุราไทย” สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, 2552 หน้า 13-14

<sup>43</sup> ไกรวัลย์ เป็ยบุตร ย่อหลักภาษีสรรพสามิต 2527 หน้า 64

จริง และเป็นการให้อำนาจในการตีราคาต่อเจ้าหน้าที่อาจนำไปสู่การทุจริต (Corruption) อัตราตามมูลค่าเป็นการลงโทษการผลิตและการบริโภคสินค้าที่มีคุณภาพดี เพราะสินค้าที่มีคุณภาพดีจะทำให้ต้องเสียภาษีราคาสูงตามไปด้วยและเป็นการลงโทษการบรรจุหีบห่อที่มีคุณภาพเพราะบ่อยครั้งที่มูลค่าของสินค้า รวมถึงมูลค่าของหีบห่อด้วยและถูกนำรวมเป็นฐานภาษี<sup>44</sup> และที่สำคัญเป็นวิธีเสียภาษีที่ไม่ได้สะท้อนถึงแรงตักใจของแอลกอฮอล์ที่ผสมอยู่ในสุราแต่ละประเภทซึ่งส่งผลกระทบต่อสุขภาพของประชาชน<sup>45</sup>

### 3. การใช้ระบบการจัดเก็บภาษีเครื่องดื่มแอลกอฮอล์แบบผสม<sup>46</sup>

(Combination Rate System)

การจัดเก็บภาษีแบบผสมเป็นระบบที่ซับซ้อนมากที่สุดซึ่งเป็นการกำหนดภาษีสรรพสามิตทั้งสองด้านทั้งผู้ผลิตและผู้นำเข้า ในขณะที่ระบบการจัดเก็บภาษีเครื่องดื่มแอลกอฮอล์แบบผสมมีบางส่วนของผลประโยชน์มาประกอบกับระบบการจัดเก็บภาษีตามปริมาณ การมีอยู่ของระบบตามมูลค่าแสดงให้เห็นถึงความโปร่งใสที่ต่ำและความไม่แน่นอนของรัฐบาลและอุตสาหกรรมที่เพิ่มขึ้น

ในขณะที่ระบบผสมทำให้เกิดอัตรา “พื้น” (อัตราภาษีสรรพสามิตที่ต่ำสุดที่ควรจ่าย) ที่มีประสิทธิภาพ หน้าที่ของมูลค่าสินค้าจากการปฏิบัติภายใต้ระบบผสมทำให้เกิดความไม่แน่นอน ตัวอย่างเช่น ประเทศไทยที่ผู้ผลิตและผู้นำเข้ามีภาระภาษีที่มาจากการคำนวณตามมูลค่าและตามปริมาณ มูลค่าสินค้าเป็นเกณฑ์สำคัญในการพิจารณาถึงวิธีการคำนวณที่นำมาใช้ ซึ่งจะเป็นการเพิ่มความซับซ้อนและมีศักยภาพที่จูงใจให้มีการสร้างราคาต่อไปเพื่อลดภาระภาษี

นอกจากนั้นการปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ของฟิลิปปินส์ยังสร้างความไม่แน่นอนในอุตสาหกรรมเกี่ยวกับการปฏิบัติทางภาษีที่ถูกต้องสำหรับสินค้าที่อยู่กึ่งภายใต้ตามมูลค่า (จำนวนร้อยละของราคาปลีกสุทธิต่อปัฐพลิตร) และต่อปัฐพลิตร

อย่างไรก็ดี การเปรียบเทียบภาระภาษีสุราของไทยกับประเทศอื่นนั้นไม่สามารถสรุปได้ เนื่องจากการเก็บภาษีสุราของไทยจัดเก็บตามมูลค่าและตามปริมาณ ซึ่งต้องอาศัยข้อมูลเชิงลึก ในขณะที่บางประเทศมีทั้งการจัดเก็บตามปริมาณและตามมูลค่าซึ่งมีภาระภาษีแตกต่างกันไปตาม

<sup>44</sup> ไกรวัลย์ เปียรบุตร ย่อหลักภาษีสรรพสามิต 2527 หน้า 64

<sup>45</sup> สำนักนโยบายภาษี สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง “โครงการวิจัยเรื่อง การคาดการณ์และการประเมินผลของมาตรการทางภาษีและไม่ใช่ภาษีต่อพฤติกรรมกรรมการบริโภคสุราไทย” สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, 2552 หน้า 13-14

<sup>46</sup> กลุ่มศึกษาภาษีสรรพสามิตอาเซียน “Discussion Paper ผลิตภัณฑ์ยาสูบ เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์ เครื่องดื่มที่ไม่มีแอลกอฮอล์ และรถยนต์” หน้า 67-68

ประเภทสุรา แต่โดยส่วนใหญ่จะกำหนดให้สุราที่มีแรงคิกหรือแอลกอฮอล์สูงกว่าเสียภาษีมากกว่า แต่ก็ยังมีบางประเทศเช่นฟิลิปปินส์ ที่กำหนดอัตราภาษีสุรากลั่นจากวัตถุดิบในประเทศในอัตราที่ต่ำกว่าที่ผลิตจากวัตถุดิบอื่นๆและบางประเทศ เช่น เกาหลี กำหนด อัตราภาษีตามมูลค่าสำหรับสุราท้องถิ่นหรือพื้นเมืองเนื่องจากมีต้นทุนถูกกว่าสุรานำเข้า เป็นต้น<sup>47</sup>

ข้อดีของการการจัดเก็บแบบอัตราผสม ได้แก่ ความผันผวนน้อยลงในกระแสรายได้ สามารถตามทันกับอัตราเงินเฟ้อ ไม่สามารถเข้าข้างสินค้าราคาสูงหรือราคาต่ำ ได้รับผลกระทบน้อยลงจากการกำหนดราคาอุตสาหกรรมหรือกลยุทธ์ผลิตภัณฑ์ และสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของสุขภาพประชาชน แต่มีข้อจำกัดเพราะเป็นระบบซับซ้อนต้องใช้ทรัพยากรการบริหารอย่างมีนัยสำคัญ<sup>48</sup>

### 1.1) ราคา ณ โรงงานอุตสาหกรรม (โรงงานสุรา)

“ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม” หมายถึง ราคาต้นทุนในการผลิต บวกด้วยกำไรและค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร (ถ้ามี) โดยเห็นว่ามูลค่าที่ได้รับจากการขายสินค้าตามใบกำกับภาษีเมื่อนำภาษีมูลค่าเพิ่มออกส่วนที่เหลือจะเป็นราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ซึ่งความเห็นนี้ไม่ได้ให้ความสำคัญในเรื่องการแบ่งแยกระหว่างราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม กับภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระ

“ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม” หมายถึง ราคาของต้นทุนสินค้า บวกด้วยกำไร ณ โรงอุตสาหกรรม ซึ่งจะรวมอยู่ในราคาสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมขายให้แก่ผู้ซื้อ ตามความเห็นของฝ่ายนี้จะไม่ถือว่าราคาสินค้าตามใบกำกับภาษีที่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นมูลค่าที่ใช้ในการคำนวณภาษีโดยตรง แต่จะต้องพิจารณาว่าราคาต้นทุนของสินค้าและกำไร ณ โรงอุตสาหกรรม เป็นเงินจำนวนเท่าใด ก็จะถือจำนวนดังกล่าวนั้นเป็นราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ดังนั้น ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม จึงเท่ากับราคาต้นทุนในการผลิตบวกด้วยกำไรเท่านั้น จะไม่รวมถึงค่าใช้จ่ายในการขายและบริหาร

“ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม” หมายถึง ราคาสินค้าที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมได้ขายให้แก่ผู้ซื้อ ณ โรงอุตสาหกรรม โดยไม่รวมค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นภายหลังจากการขายสินค้า ณ โรงอุตสาหกรรม แต่ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนที่จะมีการขายสินค้า เช่น ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการผลิตเพื่อให้เกิดสินค้าขึ้นซึ่งถือเป็นต้นทุนในการผลิตสินค้าโดยตรง และค่าใช้จ่าย

<sup>47</sup> สำนักนโยบายภาษี สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง “โครงการวิจัยเรื่อง การคาดการณ์และการประเมินผลของมาตรการทางภาษีและไม่ใช่ภาษีต่อพฤติกรรมกรรมการบริโภคสุราไทย” สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, 2552 หน้า 28

<sup>48</sup> กลุ่มศึกษาภาษีสรรพสามิตอาเซียน “Discussion Paper ผลิตภัณฑ์ยาสูบ เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์ เครื่องดื่มที่ไม่มีแอลกอฮอล์ และรถยนต์” หน้า 44



หลังจากที่มีสินค้าเกิดขึ้นแล้ว เช่น ค่าโฆษณาและค่าการตลาดซึ่งเกิดขึ้นก่อนที่จะมีการขายสินค้าและผู้ประกอบการอุตสาหกรรมได้ผลักภาระค่าใช้จ่ายเหล่านี้ไปยังผู้ซื้อ จะต้องรวมอยู่ในราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมด้วย หลักเกณฑ์เกี่ยวกับราคาที่ใช้ในการขายสินค้าในการค้าระหว่างประเทศที่กำหนดโดยสภาหอการค้านานาชาติ (International Chamber of Commerce : ICC) โดยเมื่อเปรียบเทียบกับข้อกำหนดในการส่งมอบสินค้าหรือเงื่อนไขการส่งมอบสินค้า Incoterms (International Commercial Terms) หรือที่เรียกโดยย่อว่า ICC Incoterms จะเห็นได้ว่า ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม มีลักษณะทำนองเดียวกับราคา Ex works ซึ่งเป็นราคาที่มีการส่งมอบสินค้ากัน ณ สถานที่ผลิตสินค้าของผู้ขาย<sup>49</sup>

การประเมินโดยทั่วไปสำหรับสินค้าที่ผลิตในประเทศของสมาชิกอาเซียนมักใช้ราคาขายหน้าโรงงาน ในขณะที่ระบบภาษีสรรพสามิตในภูมิภาค ซึ่งมีค่านิยามที่แตกต่างกันไปในแต่ละประเทศ ประเทศสมาชิกอาเซียนทุกประเทศใช้ราคาขายหน้าโรงงานเป็นฐานภาษีต่างตระหนักถึงการใช้งานโดยให้ความสนใจว่ากรณีผู้ผลิตบางกลุ่มมีการกระจายสินค้าซึ่งทำให้มีการ “ถ่ายโอน” ต้นทุนการผลิตไปยังหน่วยงานที่ภาษีสรรพสามิตเอื้อไม่ไปถึง ทำให้ราคาขายหน้าโรงงานต่ำลง โดยไม่คำนึงถึงหลายบริษัทที่วางโครงสร้างธุรกิจของตัวเองเป็น “การดำเนินธุรกิจที่ดี” เพื่อลดต้นทุนที่เกี่ยวข้องกับการทำธุรกิจในภูมิภาค

ในหลายกรณีมูลค่าของ “ราคาขายหน้าโรงงาน” เกี่ยวเนื่องกับใบแจ้งราคาสินค้าที่ผู้ผลิตขายให้ผู้บริโภค ปัญหาการโอนราคายังคงเป็นปัญหาที่ยากลำบากสำหรับเจ้าหน้าที่สรรพสามิต สำหรับสินค้าที่เหมาะสมกับภาษีตามปริมาณ การเปลี่ยนจากภาษีตามมูลค่าเป็นภาษีตามปริมาณควรเกิดจากการพิจารณาถึงการปฏิรูปภาษีสรรพสามิตซึ่งจำเป็นต้องมีการแนะนำภาษีตามปริมาณซึ่งเกี่ยวข้องกับการประเมินแต่ไม่จำกัดแค่ราคาโอน

ในกรณีภาษีตามมูลค่าโดยใช้ราคาขายหน้าโรงงาน ค่านิยามควรจะยึดติดกับการประเมินมูลค่าที่แท้จริงของราคาขายของผู้ผลิต อย่างไรก็ตามข้อโต้แย้งยังคงมีสำหรับจุดที่ภาษีสรรพสามิตเอื้อไม่ไปถึง ดังนั้นจึงจำเป็นต้องคำนึงถึงภาษีศุลกากรในปัจจุบันและการออกกฎหมายด้านภาษีเพื่อสะท้อนปัญหาการประเมินมูลค่าสินค้านำเข้า กระบวนการดังกล่าวรวมถึง “ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า” ที่ผู้ผลิตและหน่วยงานด้านภาษีที่เกี่ยวข้องสามารถตกลงการประเมินราคาสินค้านำเข้าที่เหมาะสมและสะท้อนสภาพการณ์ปัจจุบัน มาตรการเดียวกันนี้สามารถประยุกต์ใช้กับผู้ผลิตภายในประเทศที่ขายสินค้าให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ข้อตกลงดังกล่าวอาจทำให้มีความมั่นคงในอุตสาหกรรมและรายได้ของหน่วยงาน

<sup>49</sup> ประภาศ คงเอียด. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต. (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม), 2542 น.145

ราคาขายหน้าโรงงานมีความสำคัญในการประเมินต้นทุนซึ่งประยุกต์ใช้กับสินค้าภายในประเทศ ณ จุดที่สินค้าเข้าสู่ตลาด สิ่งที่เหมือนกันกับสินค้านำเข้า คือ ต้นทุนนำเข้า ตัวอย่างเช่น CIF + ภาษีนำเข้าซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญในการประเมินมูลค่าสินค้านำเข้า “สินค้านำเข้า”

หลักการสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการประเมินสินค้านำเข้าคือ “การปฏิบัติกับสินค้านำเข้าเหมือนกับสินค้าภายในประเทศ (National Treatment)” ซึ่งกำหนดระเบียบและกระบวนการในการประเมินซึ่งไม่ควรมีการแบ่งแยกเพื่อต่อต้านสินค้านำเข้า มาตรา 3 ขององค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจที่สำคัญของโลก (General Agreement on Tariffs & Trade : GATT) ด้านล่างแสดงย่อหน้าที่ 1 และ 2 ตามลำดับ

“1. ภาศึในสนธิสัญญาตระหนักว่าภาษีภายในประเทศและค่าธรรมเนียมในประเทศ และกฎหมาย ระเบียบข้อบังคับ และสิ่งสำคัญอื่นๆที่กระทบการค้าภายในประเทศ การเสนอการขาย การขาย การขนส่ง การกระจายสินค้าหรือการใช้งานผลิตภัณฑ์ และระเบียบข้อบังคับภายในประเทศในการกำหนดความหลากหลาย กระบวนการ หรือการใช้งานผลิตภัณฑ์ตามปริมาณและสัดส่วนที่ระบุโดยไม่ระบียบข้อบังคับดังกล่าวกับสินค้านำเข้าหรือสินค้าที่ผลิตภายในประเทศเช่นเดียวกับการให้คุ้มครองการผลิตในประเทศ”

“2. สินค้าภายในอาณาเขตของภาคีในสนธิสัญญาซึ่งนำเข้าไปยังอาณาเขตของภาคีในสัญญาจะไม่ครอบคลุมถึง ทั้งทางตรงและทางอ้อมเกี่ยวกับภาษีภายในประเทศหรือค่าธรรมเนียมในประเทศเพิ่มเติม ทั้งทางตรงและทางอ้อม” เช่นเดียวกับสินค้าที่ผลิตในประเทศ อย่างไรก็ตาม ไม่มีภาคีในสนธิสัญญาซึ่งจะใช้ภาษีภายในประเทศหรือค่าธรรมเนียมต่างๆสำหรับสินค้านำเข้าหรือสินค้าที่ผลิตในประเทศ ซึ่งขัดแย้งกับหลักการในย่อหน้าที่ 1”

ดังนั้นภาษีภายในประเทศเช่นภาษีสรรพสามิต และระเบียบข้อบังคับต่างๆเกี่ยวกับกระบวนการประเมินมูลค่าภาษีสรรพสามิต ภาษีและระเบียบ ข้อบังคับดังกล่าวไม่สามารถบังคับใช้กับการนำเข้าสินค้าที่เหมือนกับสินค้าที่สามารถผลิตในประเทศและสินค้านำเข้าเพื่อการปกป้องสินค้าในประเทศ

ข้อยกเว้นที่สำคัญ คือ การกำหนดฐานภาษีในการเก็บภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าของประเทศไทย ซึ่งใช้ “ระบบภาษีสรรพสามิต” สำหรับสินค้าที่ผลิตในประเทศ ระบบภาษีสรรพสามิตในหมายถึง ฐานภาษีในการคำนวณภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่ผลิตในประเทศ (ราคา ณ โรงอุตสาหกรรม) หรือสินค้านำเข้ารวมภาษีสรรพสามิตและภาษีภายในประเทศอื่นอยู่ในฐานภาษี สำหรับสินค้านำเข้าหมายถึง ฐานภาษีสรรพสามิต (E) โดยมีการคำนวณดังนี้

$$E = \text{CIF} + \text{อากรนำเข้า} + \text{ภาษีสรรพสามิต} + \text{ภาษีท้องถิ่น}$$

จึงเสนอว่าสำหรับการคำนวณโดยหลักต้นทุน มูลค่าภาษีสรรพสามิตของสินค้านำเข้ายังคงเป็น CIF บวกกับอากรนำเข้า จุดรับผิดทางภาษีควรจะกำหนด ณ จุดแรกสุดของห่วงโซ่อุปทานให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้เพื่อประสิทธิภาพในการประเมินมูลค่าของสินค้าในจุดต่างๆของห่วงโซ่อุปทาน โดยเฉพาะมูลค่าที่เกี่ยวข้องกับผู้ผลิตและผู้นำเข้า การใช้ฐานภาษีในการคำนวณภาษีในจุดถัดไปของห่วงโซ่อุปทานทำให้เกิดภาระภาษีสรรพสามิต การเก็บภาษีตามมูลค่าในการค้าส่งและค้าปลีกอาจทำให้เกิดการถ่ายโอนราคา เช่น การแจ้งราคาต่ำ<sup>50</sup>

ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม มีข้อดีเพราะจะเกิดปัญหาด้านการบริการจัดเก็บภาษีน้อย กล่าวคือบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีรู้อยู่แล้วว่าราคาที่จะต้องนำมาคิดคำนวณนั้นเป็นเท่าไรเนื่องจากเป็นผู้กำหนดราคานั้นเองและเจ้าหน้าที่สามารถพิสูจน์การคำนวณภาษีได้ง่ายโดยการพิสูจน์ราคาก็เพียงพิสูจน์ว่าราคานั้นเป็นราคาขายที่ให้กับลูกค้าที่สุจริตไม่มีความสัมพันธ์ใดๆกับผู้ประกอบอุตสาหกรรม

แต่มีข้อจำกัดเพราะเป็นช่องทางให้หลีกเลี่ยงภาษีได้ โดยมีการขายต่ำกว่าราคาทุนหรือมีการลดราคาลงเพื่อขจัดคู่แข่ง เพื่อตนจะได้ผู้ได้ผูกขาดแต่เพียงผู้เดียว ด้านการจัดเก็บมูลค่าที่ใช้คำนวณภาษีมูลค่าต่ำทำให้คำนวณได้น้อยและความสมเหตุสมผลของราคาในการจัดเก็บภาษี จะต้องมีการพิสูจน์ราคาขายของสินค้าในกรณีที่ผู้ประกอบการขายสินค้าให้กับบุคคลที่เกี่ยวข้อง หรือมีความสัมพันธ์ใดๆกับผู้ประกอบอุตสาหกรรมคือราคานี้จะต้องไม่ต่ำกว่าราคาขายของสินค้าชนิดเดียวกันที่ผู้ประกอบการขายให้กับลูกค้าอิสระโดยสุจริตใจ เหตุผลที่จำต้องพิสูจน์ราคาก็เพื่อความยุติธรรมและเพื่อกำจัดความเป็นไปได้ของการหลีกเลี่ยงหรือการหาประโยชน์จากภาษี<sup>51</sup>

## 1.2) ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย

“ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” หมายถึง ราคาสินค้าที่ผู้ค้าปลีกซื้อสินค้าเพื่อมาจำหน่ายให้แก่ผู้บริโภค โดยรวมค่าขนส่งหรือค่าบริการอย่างอื่นแต่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรณีประเทศออสเตรเลียจัดเก็บภาษีสุราทุกชนิดตามฐานของอัตราภาษีสุราตามสภาพ (Specific Tax or Unit Tax) ของลิตรสุราและความแรงของแอลกอฮอล์ (Alcoholic Strength) หรือลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ มีเพียงไวน์ที่ผลิตในประเทศ ที่คำนวณภาษีใช้ฐานราคาขายส่งช่วง

<sup>50</sup> กลุ่มศึกษาภาษีสรรพสามิตอาเซียน “Discussion Paper ผลิตภัณฑ์ยาสูบ เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์ เครื่องดื่มที่ไม่มีแอลกอฮอล์ และรถยนต์” หน้า 31

<sup>51</sup> สุรัตน์ วุฒิสรรพสุโขทัย. “ปัญหาบางประการเกี่ยวกับฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิต”. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารศึกษาด้านนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552 หน้า 107

สุดท้าย<sup>52</sup> ตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม พ.ศ. 2543 โดยใช้วิธีจัดเก็บที่มีชื่อว่า “Wine Equalization Tax” (WET) จัดเก็บอัตราเดียว คือ 29 % จากฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้าย เมื่อผู้ผลิตจำหน่ายไวน์ ผู้ผลิตต้องเป็นผู้เสียภาษีให้แก่รัฐ หากแต่ผู้ผลิตสามารถขอคืนภาษีไวน์ที่เสียไปแล้วได้ และเมื่อใดที่ผู้ขายส่งขายให้ผู้ปลีก ผู้ขายส่งก็จะเป็นผู้เสียภาษีให้แก่รัฐโดยผลัการภาษีไวน์เข้าไปในราคาขายปลีกไวน์ เพื่อผลัการให้ผู้บริโภค การเปลี่ยนแปลงระบบจัดเก็บภาษีไวน์จะช่วยแก้ปัญหาการเคลื่อนไหวของราคาขายปลีกไวน์ให้เป็นไปตามกลไกตลาด ซึ่งกำหนดให้ผู้ขายส่งต้องระบุจำนวนภาษีไวน์ลงในใบแจ้งราคาสินค้า (Invoice) ซึ่งอาจจะระบุแยกเป็นรายการหรือระบุเป็นยอดภาษีรวมก็ได้ กรณีผู้ผลิตขายให้แก่ผู้ขายส่ง ผู้ผลิตใช้ราคาขายส่งคำนวณในการคำนวณภาษี เนื่องจากอุตสาหกรรมไวน์เป็นอุตสาหกรรมภายในประเทศที่สำคัญ การขายปลีกไวน์โดยผู้ผลิตจึงเกิดขึ้นบ่อยครั้ง ดังนั้นจึงให้ผู้ผลิตไวน์สามารถคำนวณภาษีการขายไวน์ได้จาก 2 วิธี ดังต่อไปนี้

1. The Half Retail Price Method: ใช้คำนวณจาก 50% ของฐานราคาขายปลีกที่รวมภาษีไวน์และภาษีสินค้าและบริการเรียบร้อยแล้ว (Inclusive Tax)

2. The Average Wholesale Price Method: วิธีนี้จะใช้ได้ต่อเมื่อราคาขายส่งมีหลายราคา และความแตกต่างระหว่างราคาขายปลีกอย่างปลีกอย่างน้อย 10 % ฐานราคาขายที่นำมาคำนวณหา ค่าเฉลี่ยจะยังไม่รวมภาษีไวน์และภาษีสินค้าและบริการ (Exclusive Tax Rate)

กรณีไวน์นำเข้าให้ใช้ราคาฐานในการคำนวณสินค้าและบริการ คือ ใช้ราคา F.O.B. (Free on Board) บวกด้วยค่าขนส่ง ค่าประกันภัย และภาษีต่างๆ (Inclusive Tax Rate)

กรณีประเทศสหรัฐอเมริกาจัดเก็บภาษีสุราตามฐานของอัตราภาษีสุราตามสภาพ (Specific Tax or Unit Tax) คือตามปริมาณต่อแกลลอน (Gallonage Tax) แต่กรณีกิจการโรงกลั่นสุราสถานที่บ่มไวน์ คลังสินค้าทัณฑ์บนไวน์ หรือสถานที่บรรจุไวน์ จะจัดเก็บภาษีสำหรับการขายส่งและขายปลีก โดยฐานราคาที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีสำหรับผู้ผลิตสินค้าคือ ประมวลกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีภายในของสหรัฐอเมริกา (The Internal Revenue Code, 1986) มีหลักเกณฑ์ทั่วไปคือราคาสินค้าจะต้องรวมมูลค่าของหีบห่อหรือภาชนะบรรจุและค่าใช้จ่ายอื่นๆที่เกี่ยวข้องกับการทำให้สินค้าอยู่ในสภาพพร้อมพร้อมขนส่งได้ แต่ไม่รวมถึงภาษีสรรพสามิตที่เรียกเก็บจากการผลิตสินค้า (ไม่ใช่ระบบรวมใน) และไม่นำค่าขนส่ง ค่าประกันภัย และค่าใช้จ่ายอื่นๆที่เกี่ยวข้องกับการส่งมอบสินค้า ไม่รวมกับมูลค่าของสินค้า<sup>53</sup>

<sup>52</sup> ITIC - WCO Knowledge Academy - session I - Excise Taxation policy v.2,p11

<sup>53</sup> ชลธาร วิศรุตวงศ์ และคณะ, “การศึกษาเชิงเปรียบเทียบภาษีสุรา : กรณีศึกษาประเทศไทย สิงคโปร์ ฟิลิปปินส์ เกาหลี ออสเตรเลีย และประชาคมยุโรป” สำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ(สสส.)และ ศูนย์วิจัยปัญหาสุรา(ศวส.), 2554 น.76-82

จะเห็นได้ว่า การใช้ราคาขนส่งช่วงสุดท้ายเป็นฐานในการคำนวณนั้นจะจำกัดประเภทของสินค้า (ชนิดของสุรา) หรือใช้ในกรณีมีผู้ทำสุราเพียงน้อยราย (ในกรณีผูกขาด) และไม่ควรรวมค่าขนส่งหรือค่าใช้จ่ายอื่นๆ เกี่ยวกับการส่งมอบสินค้ามารวมคิดคำนวณภาษีด้วยเพราะต้นทุนของผู้ผลิตไม่เท่ากัน ค่าขนส่งสินค้าแปรผันได้ตลอดเวลา เกิดความไม่แน่นอนในการนำมาคำนวณภาษี และถ้าไม่มีราคาขายส่งที่สามารถอ้างอิงได้ก็ควรที่จะใช้ราคาขายปลีกมาหาค่าเฉลี่ยใช้คิดคำนวณภาษีเพราะเปิดเผยและโปร่งใสมากกว่า

### 1.3) ราคาขายปลีก

“ราคาขายปลีก<sup>54</sup>” หมายความว่า ราคาขายปลีกแนะนำที่ผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้ากำหนดให้เป็นราคาขายต่อผู้บริโภคทั่วไปรายสุดท้ายโดยสุจริตและเปิดเผย

กรณีประเทศแคนาดา “ราคาขาย” หมายความว่า ราคาสินค้าโดยไม่รวมกับภาษีอื่นๆบวกด้วยค่าใช้จ่ายอื่นที่ผู้ซื้อจะต้องชำระให้ผู้ขายนอกเหนือจากราคาสินค้าไม่ว่าจะชำระในเวลาเดียวกับการชำระราคาสินค้าหรือไม่ และให้รวมถึงค่าโฆษณา ค่าบริการ ค่าประกัน และค่าธรรมเนียมอื่นใดที่ผู้ขายได้เรียกเก็บจากผู้ซื้อด้วย และบวกด้วยภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนด

กรณีประเทศอินเดีย “ราคาขายปลีก” หมายถึง ราคาสูงสุด ณ จุดที่สินค้าสรรพสามิตในกลุ่มนี้ที่จะเอามาขายผู้บริโภครายสุดท้าย และรวมถึงภาษีท้องถิ่นทั้งหมด หรือค่าขนส่ง ค่านายหน้า ค่าพ่อค้าคนกลางและค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการโฆษณา การขนส่ง การบรรจุ ที่เกี่ยวข้องหรือคล้ายคลึงกันแล้วแต่กรณี และราคาก็เป็นไปตามราคาขายดังกล่าว

กรณีประเทศฟิลิปปินส์ จัดแบ่งอัตราภาษีตามราคาขายปลีกสุทธิ ทำให้สุราราคาแพงถูกจัดเก็บภาษีต่อปริมาณสูงกว่าสุราถูก อีกทั้งยังกำหนดให้มีอัตราภาษีต่ำสำหรับสุราที่ผลิตจากผลิตภัณฑ์การเกษตรภายในประเทศ ทั้งนี้ ราคาขายปลีกสุทธิ ที่ใช้ในการกำหนดอัตราภาษีกำหนดไว้ในตอนท้ายของกฎหมายภาษี แม้ว่าจะสำรวจจากแหล่งขายหลายราคาหลายแห่งแต่เป็นราคาที่กำหนดไว้ตั้งแต่เดือนตุลาคม 2539 และหากจะปรับเปลี่ยนต้องแก้ไขกฎหมายผ่านสภา ทั้งนี้ เมื่อปี พ.ศ. 2547 ประเทศฟิลิปปินส์ได้มีการปฏิรูปกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการปรับอัตราภาษีสุรา เรียกว่า “Republic Act No.9334” ให้มีการปรับอัตราภาษีเพิ่มโดยอัตโนมัติในเดือนมกราคมทุกๆ 2 ปี

<sup>54</sup> สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ “การจัดทำประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต” มีนาคม 2555

เริ่มบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2548- 31 มกราคม 2556 แต่ไม่ได้มีการแก้ไขราคาขายปลีกสุทธิของสุราที่กำหนดในบัญชีท้ายของกฎหมายภาษี<sup>55</sup>

วัตถุประสงค์หลักในการใช้ราคาขายปลีกเป็นฐานภาษีไม่ได้เป็นเพราะนิยาม แต่เป็นวัตถุประสงค์ด้านการบริหารจัดการ ในทางทฤษฎีผู้ผลิต (หรือผู้นำเข้า) ต้องมีความรู้ด้านการกำหนดราคาขายปลีก นอกเหนือจากความรู้ด้านราคาขายปลีก ซึ่งมีการกำหนดราคาโดยไม่มีหลักการ ซึ่งพบได้ในจุดต่างๆของห่วงโซ่อุปทาน ในขณะที่การกำหนดราคาขายปลีกสุทธิเพื่อการจัดแบ่งประเภทซึ่งตีพิมพ์ในฟิลิปปินส์ซึ่งต้องการความใส่ใจดูแลข้อมูลให้ทันสมัยเพื่อผู้เสียภาษี

การทำให้เกิดประโยชน์สูงสุดของ “ราคาขายปลีก” หรือ “ราคาขายส่ง” เป็นฐานภาษีในการเก็บภาษีตามมูลค่าจะเกิดปัญหา หากระบบที่มีประสิทธิภาพไม่ได้อยู่ในการบริหารจัดการภาษีสรรพสามิตในขั้นตอนการขายปลีก วิธีปฏิบัติที่ดีเลิศระดับสากลแสดงให้เห็นว่าภาษีสรรพสามิตควรมีภาระภาษีที่จุดใดจุดหนึ่งของห่วงโซ่อุปทาน ระบบไม่ควรออกแบบมาให้คำนวณมูลค่าที่จุดอื่นของห่วงโซ่อุปทาน นอกจากจะมีการเปลี่ยนฐานภาษี ซึ่งไม่สามารถเกิดขึ้นได้โดยไม่มีระบบบริหารจัดการเพื่อการถ่ายโอนภาระภาษีรวมถึง “การแจ้งราคา” หรือ “คลังสินค้าทัณฑ์บน” โดยไม่มีการถ่ายโอนอำนาจหน้าที่ของภาระภาษีสรรพสามิตจากผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าของการขายส่งช่วงสุดท้าย

จุดความรับผิดชอบทางภาษีแตกต่างกันไปในแต่ละระบบภาษีสรรพสามิต โดยสอดคล้องกับแนวคิดของภาษีสรรพสามิตในแต่ละประเทศ ถ้าในประเทศมองภาษีสรรพสามิตว่าเป็น “ภาษีการผลิต” ดังนั้นจุดความรับผิดชอบทางภาษีควรอยู่ที่คลังสถานที่ผลิต ตัวอย่างรวมถึง การขนส่งจากสถานที่ผลิตไปยังสถานที่เก็บสินค้า การขนส่งจากสถานที่ผลิตซึ่งได้รับอนุญาต หรือการเก็บภาษีนำเข้าเมื่อมีการนำเข้า ในทางกลับกัน หากภาษีสรรพสามิตถูกมองว่าเป็น “ภาษีการบริโภค” ดังนั้นจุดรับผิดชอบทางภาษีควรเป็นจุดที่สินค้าหรือบริการเข้าสู่ตลาดหรือการค้าปลีก บางทีอาจจะเป็นจุดสุดท้ายของห่วงโซ่อุปทาน<sup>56</sup>

ราคาขายปลีกมีข้อดีเพราะช่วยเพิ่มฐานภาษีให้สูงขึ้นทำให้สามารถคำนวณภาษีได้มากขึ้น และเป็นทางเลือกหนึ่งในการช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีซึ่งสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บสำหรับสินค้าบางประเภท

<sup>55</sup> ชลธาร์ วิศรุตวงศ์ และคณะ, “การศึกษาเชิงเปรียบเทียบภาษีสุรา : กรณีศึกษาประเทศไทย สิงคโปร์ ฟิลิปปินส์ เกาหลี ออสเตรเลีย และประชาคมยุโรป” สำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ(สสส.)และ ศูนย์วิจัยปัญหาสุรา(ศวส.), 2554 น.56

<sup>56</sup> กลุ่มศึกษาภาษีสรรพสามิตอาเซียน “Discussion Paper ผลิตภัณฑ์ยาสูบ เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์ เครื่องดื่มที่ไม่มีแอลกอฮอล์ และรถยนต์” หน้า 31

แต่ก็มีข้อจำกัดเพราะก่อให้เกิดปัญหาด้านการบริหารต่อผู้เสียภาษีเนื่องจากเป็นวิธีกำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมคำนวณภาษีโดยใช้ราคาขายสินค้าของบุคคลอื่นที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมไม่ทราบราคาขายนั้นหรือไม่มีอำนาจเข้าไปควบคุมบุคคลนั้น<sup>57</sup> รวมทั้งก่อให้เกิดปัญหาด้านการบริหารการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพสามิตและเป็นภาระของกรมสรรพสามิตที่จะต้องรับผิดชอบในการตัดสินว่ามูลค่าในการคำนวณภาษีคือเท่าใดโดยกรมสรรพสามิตมีภาระหน้าที่ที่จะออกสำรวจราคาขายปลีกในตลาด<sup>58</sup>

## 2) อัตราภาษีสุราและการคำนวณภาษีสุรา

อัตราภาษีแบ่งเป็น 3 ประเภทใหญ่ๆ คือ แบบคงที่ แบบก้าวหน้า แบบถดถอย ทั้งนี้โดยพิจารณาว่าอัตราภาษีอากรมีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างไรในกรณีที่ฐานภาษีอากรมีจำนวนเปลี่ยนแปลงไป กล่าวคือ ถ้าจำนวนของฐานภาษีเปลี่ยนแปลงไปไม่ว่าจะเพิ่มขึ้นหรือลดลง แต่อัตราภาษียังเท่าเดิม เรียกอัตราภาษีอากรลักษณะนี้ว่าอัตราภาษีอากรแบบคงที่ เช่น อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ถ้าฐานภาษีอากรมีจำนวนเพิ่มขึ้นและอัตราภาษีอากรก็เพิ่มขึ้นด้วย เรียกอัตราภาษีลักษณะนี้ว่า อัตราแบบก้าวหน้า และถ้าฐานภาษีอากรมีจำนวนเพิ่มขึ้นแต่อัตราภาษีอากรกลับลดลง เรียกอัตราภาษีอากรลักษณะนี้ว่า อัตราภาษีแบบถดถอย ในการคำนวณภาษีนั้นมีความสัมพันธ์กับฐานภาษีและอัตราภาษี ดังนั้นผู้มีหน้าที่จะคิดคำนวณภาษีใด ต้องทราบถึงฐานภาษีและอัตราภาษีนั่นก่อน จึงจะนำมาใช้ในการคำนวณภาษีต่อไป เพื่อให้ได้มาซึ่งการคำนวณที่ถูกต้อง<sup>59</sup>

ในกรณีการเก็บภาษีตามมูลค่ามีประเด็นเรื่องการใช้ราคารวมภาษีหรือราคาไม่รวมภาษีมาเป็นฐานในการคำนวณ แบ่งเป็น 2 แบบ<sup>60</sup> คือ

### 1) อัตราภาษีบนฐานของราคารวมภาษี เรียกว่า อัตรารวมใน (Inclusive Rate)

<sup>57</sup> TAYLOR, C.K. “บันทึก : คำแนะนำและข้อเสนอแนะ สำหรับกรมสรรพสามิต” กองวิชาการ พฤษภาคม 2529 น.19

<sup>58</sup> สุดารัตน์ วุฒิเศรษฐไพบุลย์. “ปัญหาบางประการเกี่ยวกับฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิต”. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารศึกษาศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552 หน้า 108

<sup>59</sup> วรณัฐ ท้าวเจริญ. “ปัญหาการประเมินและอุทธรณ์ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับสินค้านำเข้า” วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารศึกษาศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550 หน้า 18-19

<sup>60</sup> อนุวัฒน์ ลิ้มสกุล “ปัญหาฐานภาษีสรรพสามิต : กรณีไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม” วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารศึกษาศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2555 หน้า 25-26

อัตรารวมใน คือ อัตราภาษีที่กำหนดสำหรับสำหรับภาษีแต่ละประเภทเพื่อนำมาใช้ในการคำนวณภาษีบนฐานที่รวมภาษีนั่นๆไว้ด้วย เช่น ภาษีสรรพสามิต เนื่องจากภาษีสรรพสามิตกฎหมายได้กำหนดให้คำนวณภาษีจากมูลค่าหรือราคาที่รวมภาษีสรรพสามิตที่พึงต่อชำระไว้ด้วย ดังนั้น ภาษีสรรพสามิตจึงมีลักษณะเป็นของอัตรารวมใน

2) อัตราภาษีบนฐานของราคาไม่รวมภาษี เรียกว่า “อัตราแยกนอก” (Exclusive Rate)

อัตราแยกนอก คือ อัตราภาษีที่กำหนดสำหรับสำหรับภาษีแต่ละประเภท เพื่อนำมาใช้ในการคำนวณภาษีบนฐานที่ไม่รวมภาระภาษีประเภทนั้นๆ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งคำนวณราคาที่ไม่ต้องรวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

ความสัมพันธ์ของอัตรารวมใน (Re) และอัตราแยกนอก (Ri) สามารถอธิบายเป็นสมการได้<sup>61</sup> ดังนี้

$$\text{อัตราแยกนอก } Re = \frac{100 \cdot Ri}{100 - Ri} \quad \text{และ} \quad \text{อัตรารวมใน } Ri = \frac{100 \cdot Re}{100 + Re}$$

ตัวอย่างเช่น ถ้าเก็บภาษีในอัตรารวมใน 60% คำนวณเป็นอัตราแยกนอกได้ว่า

$$\text{อัตราแยกนอก } Re = \frac{100 \times 60}{100 - 60} = \frac{6,000}{40} = 150 \%$$

แต่หากเป็นกรณีเก็บภาษีในอัตราแยกนอก 60 % คำนวณเป็นอัตรารวมในได้ว่า

$$\text{อัตราแยกนอก } Ri = \frac{100 \times 60}{100 + 60} = \frac{6,000}{160} = 37.50 \%$$

อธิบายได้ว่าได้ราคาถ้าราคาขายซึ่งเป็นฐานภาษี 100 บาท เป็นอัตราภาษีรวมใน 60% คิดเป็นอัตราแยกนอกได้เท่ากับ 150% แต่ถ้าเป็นอัตราแยกนอก 60 % คิดเป็นค่าภาษีรวมในได้เท่ากับ 37.50%

<sup>61</sup> สมชัย ฤชุพันธ์ “ระบบภาษีอากรสากลและภาษีสรรพสามิต เอกสารประกอบการสัมมนาโครงการฝึกอบรมพัฒนาบุคลากรทางกฎหมายเพื่อบูรณาการกระบวนการยุติธรรมทางภาษีสรรพสามิต” วันที่ 25 สิงหาคม 2551 กรุงเทพมหานคร กรมสรรพสามิต, น. 31-33



### บทที่ 3

## หลักการจัดเก็บภาษีสุราของไทยและต่างประเทศ

การจัดเก็บภาษีสุราของแต่ละประเทศอาจแตกต่างกันในแต่ละประเทศ แต่ต้องอยู่บนพื้นฐานของหลักพื้นฐานของภาษีอากร หลักภาษีสรรพสามิต และหลักภาษีสุราและมีการจัดเก็บภาษีที่สอดคล้องตามหลักสากล เนื่องจากเป็นที่ยอมรับกันว่าการขึ้นภาษีสุราเพียงอย่างเดียวไม่ได้ทำให้ผู้บริโภคลดการบริโภคสุรา ดังนั้นการจัดเก็บภาษีของแต่ละรัฐจึงมีความสำคัญมาก

### 3.1 ภาษีสุราในประเทศไทย

#### 3.1.1 ประวัติและวิวัฒนาการการจัดเก็บภาษีสุราของไทย

การจัดเก็บภาษีสุราในประเทศไทยจะมีการจัดเก็บมาแต่สมัยใด ยังไม่มีหลักฐานปรากฏแน่ชัด แต่ปรากฏหลักฐานตามจดหมายเหตุของ มงซิเออร์ เดอลาลูแบร์ (MONSIEUR DE LA LOUBERE) อัครราชทูตของพระเจ้าหลุยส์ที่ 14 ซึ่งเข้ามายังกรุงศรีอยุธยาในสมเด็จพระนารายณ์มหาราช นั้นได้อธิบายว่า มีการจัดเก็บอากรดังนี้ คือ

“อากรสุรา เก็บตามจำนวนเตาที่ตั้งต้มกลั่นสุราขาย ถ้าแลเมื่อใดไม่มีเตาต้ม (ปล่อยให้ราษฎรต้มกลั่นตามอำเภอใจ) เก็บอากรสุราเรียงตามตัวคน (ชายฉกรรจ์) คนละ 1 บาท”

1

---

<sup>1</sup> เสน่ห์ โพธิ์ปฐม คำอธิบายพระราชบัญญัติภาษีสุรา พ.ศ. 2493 เอกสารพิมพ์โรเนียวแจกในการฝึกอบรมสรรพสามิตอำเภอ พ.ศ. 2516

การจัดเก็บอากรสุราตามวิธีดังกล่าวคงเก็บกันเรื่อยมาตลอดสมัยกรุงศรีอยุธยา และกรุงธนบุรี ต่อมาในสมัยรัตนโกสินทร์ พระบาทสมเด็จพระพุทธยอดฟ้าจุฬาโลกมหาราช ทรงเห็นว่า แต่เดิมการทำสุรารขายและบริโภคเป็นไปโดยเสรีไม่มีการควบคุมแต่ประการใด จึงได้ทรงออกกฎหมายเรื่องน้ำสุรา จ.ศ. 1148 (พ.ศ. 2329) ห้ามต้มกลั่นสุรายังไม่ได้รับอนุญาต และห้ามซื้อหรือบริโภคสุราเถื่อนอีกด้วย และในปีเดียวกันได้โปรดเกล้า ให้สร้างโรงต้มกลั่นสุราขึ้นที่ริมแม่น้ำเจ้าพระยา บริเวณตำบลบางยี่ขัน ธนบุรี นับเป็นโรงงานสุรารัฐบาลแห่งแรก (โรงงานสุราแห่งนี้เป็นโรงงานสุราบางยี่ขันในปัจจุบันนี้เอง) โดยจัดให้มีคนจिनรับผูกขาดต้มกลั่นสุรารขาย ส่งเงินเข้าหลวงจำนวนหนึ่งตามจำนวนที่ตกลงกัน

ต่อมาในสมัยรัชกาลที่ 5 ได้ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าให้ตราพระราชบัญญัติภาษีขึ้นใน จ.ศ. 1248 (พ.ศ. 2429) สำหรับจัดเก็บภาษีสุรา<sup>1</sup>

การเก็บภาษีสุราตามกฎหมายภาษีขึ้นในปีจุลศักราช 1248 (พ.ศ. 2429) ตามกฎหมายภาษีขึ้นในฉบับนี้มีสาระสำคัญเกี่ยวกับภาษีสุรา<sup>2</sup> คือ

1. การควบคุมและการเก็บภาษีสุรา ตามกฎหมายฉบับนี้ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานเป็นผู้พิจารณาออกหนังสือใบอนุญาตสำหรับการทำและการค้าสุราที่จะตั้งขึ้นในแขวงตำบลที่อยู่ในเขตท้องที่เป็นแห่งๆไป ส่วนการเก็บภาษีนั้นนายอากรชั้นในจะเป็นผู้ทำการเก็บภาษีสุราตามอัตราที่กฎหมายกำหนดไว้<sup>3</sup> มีข้อกำหนดความรับผิดชอบของนายอากรว่า ถ้านายอากรนำเงินมาส่งเสียภาษีไม่ครบตามจำนวนที่ตนทำสัญญาได้รับประมูลได้หรือยังค้างเงินภาษีอยู่อีกเท่าใดก็จะถูกปรับตามสัญญา ถ้าหาเงินมาไม่ได้ก็ต้องถูกริบเงินประกันที่นายอากรนำมามอบไว้เป็นเงินประกันในสัญญาที่ได้รับประมูลได้นั้น<sup>4</sup> อำนาจหน้าที่ของนายอากรนั้นนอกจากจะมีอำนาจเรียกเก็บภาษีสุราแล้วยังมีหน้าที่ในการควบคุมมิให้มีการนำสุราส่งขายข้ามเขตกันอีกด้วย คือผู้ที่จะขนสุราจากเขตอื่นเข้ามาในเขตอำนาจของนายอากรใดต้องขออนุญาตขนสุราผ่านเขตจากนายอากรผู้มีอำนาจผูกขาดอยู่ในท้องที่นั้นเสียก่อน เว้นแต่จะขนน้ำสุราผ่านเขตน้อยกว่า 10 ลิตร<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> วิบูลย์ บุญยศิริโรตม์, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต (นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2553) น.271

<sup>2</sup> ทวี สอนมาลี, “ภาษีสุราในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์ชั้นปริญญาโท ภาค 2 ทาง รัฐศาสตร์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2505), หน้า 8-12

<sup>3</sup> กฎหมายภาษีขึ้นในปีจุลศักราช 1249 มาตรา 14

<sup>4</sup> เรื่องเดียวกัน, มาตรา 16

<sup>5</sup> เรื่องเดียวกัน, มาตรา 11

การกำหนดค่าธรรมเนียมการค้าสุรา เดิมตามกฎหมายภาษีชั้นใน จุลศักราช 1248 ได้กำหนดอัตราค่าธรรมเนียมการค้าสุราไว้ คือ

(ก) ค่าธรรมเนียมประเภทร้านขายสุรา การขายสุราต้องเสียเงินค่าธรรมเนียมใบอนุญาตขายสุราซึ่งมีอายุคราวละ 1 ปี สุราที่อนุญาตให้ขายได้มี สุรากลั่น สุราแช่ และสุราองุ่น ส่วนอัตราค่าธรรมเนียมนั้นได้กำหนดออกเป็น 3 ประเภท คือ

ประเภทที่ 1 ร้านขายสุราของโรงเตาสุรา ขายส่ง เสียปีละ 2 ชั่ง

ประเภทที่ 2 ร้านขายสุราปลีก คือขายครั้งละไม่เกิน 10 ลิตร เสียปีละ 1 ชั่ง 10 ตำลึง

ประเภทที่ 3 ร้านขายสุราปลีกประเภทขายเร่ เสียปีละ 1 ชั่ง<sup>6</sup>

(ข) ค่าธรรมเนียมประเภทโรงต้มกลั่นสุรา ผู้ตั้งโรงต้มกลั่นสุราต้องเสียค่าธรรมเนียมใบอนุญาตทำโรงต้มสุราในอัตราปีละ 1 ชั่ง<sup>7</sup>

อัตราภาษีสุรา ตามพระราชบัญญัตินี้ได้กำหนดอัตราภาษีสุรารอกเป็นอัตราภาษีสุราที่ทำขึ้นภายในประเทศ และอัตราภาษีสุราที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศ คือ

(ก) อัตราภาษีสุราที่ทำขึ้นภายในประเทศ ภาษีสุรภายในประเทศเก็บจากจำนวนแรงแอลกอฮอล์ที่วัดได้จากน้ำสุรานั้นในอัตราทะเละ 8 บาท 24 อัฐ ของน้ำสุราที่มีแรงแอลกอฮอล์วัดแล้วได้ 50 ดีกรี จนถึง 100 ดีกรี และอัตราภาษีมีจำนวนสูงขึ้นทุกๆจำนวนแรงแอลกอฮอล์ ซึ่งเป็นจำนวนแรงแอลกอฮอล์สูงสุด สุราที่มีแอลกอฮอล์แรง 100 ดีกรีจะเสียภาษีในอัตราทะเละ 16 บาท 48 อัฐ

(ข) อัตราภาษีสุราที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศ สุราต่างประเทศที่เข้ามาจะต้องเสียภาษีขาเข้าในอัตราร้อยละ 5 ของราคาสุรานั้น หรือต้องเสียภาษีชั้นในตามอัตราภาษีสุราที่ทำขึ้นในประเทศ<sup>8</sup> ส่วนภาษีเบียร์และสุราองุ่น เสียในอัตราร้อยละ 5 ของราคาเบียร์และสุราองุ่นนั้น

สำหรับผู้ต้มกลั่นสุรานั้นอาจขอทำสัญญากับนายอากรชั้นในโดยขอเสียภาษีเหมาเป็นปีๆแทนการเสียเงินอากรตามอัตราที่กฎหมายกำหนดไว้ได้ แต่ถ้าเสียเหมาเป็นปีแล้วใช้วิธีคิดอัตราภาษีตามจำนวนถังสำหรับแช่และหม้อสำหรับกลั่นสุรานั้น และเจ้าพนักงานมีอำนาจยกเลิกวิธีการเสียภาษีนี้ได้เมื่อครบปีแล้ว<sup>9</sup>

<sup>6</sup> เรื่องเดียวกัน, มาตรา 25

<sup>7</sup> เรื่องเดียวกัน, มาตรา 36

<sup>8</sup> เรื่องเดียวกัน, มาตรา 4

<sup>9</sup> เรื่องเดียวกัน, มาตรา 39

2. การป้องกันและปราบปรามผู้หลีกเลี่ยงการเสียภาษีสุรา เรื่องนี้ตามกฎหมายภาษีชั้นใน จุลศักราช 1249 ได้กำหนดโทษทางอาญาแก่ผู้หลีกเลี่ยงการเสียภาษีสุรา โดยวางหลักไว้ คือ

(1) บุคคลธรรมดา กฎหมายห้ามเกี่ยวกับเรื่องสุรา คือ

(ก) ห้ามมิให้ทำการต้มกลั่นสุราโดยไม่ได้รับอนุญาตจากรัฐบาล ผู้ที่ฝ่าฝืนมีความผิดต้องถูกปรับเป็นเงินไม่เกิน 5 ชั่ง (หรือ 400 บาท) และของกลางต้องถูกริบ<sup>10</sup>

(ข) ผู้ที่ซื้อขายน้ำสุราผิดจากข้อกำหนดของพระราชบัญญัตินี้ และผู้แทนมีน้ำสุราอยู่ในครอบครองมากกว่า 5 ทะนานซึ่งนำเข้ามาจากต่างประเทศหรือซื้อขายผิดจากข้อบังคับของพระราชบัญญัตินี้ มีความผิดครั้งแรกปรับไม่เกิน 2 ชั่ง (หรือ 160 บาท) และครั้งต่อไปไม่เกิน 10 ชั่ง (หรือ 800 บาท) น้ำสุราของกลางต้องถูกริบ<sup>11</sup>

(2) ร้านขายสุรา การตั้งร้านขายสุราต้องมีใบอนุญาตสำหรับขายสุราซึ่งเจ้าหน้าที่ออกให้คราวละหนึ่งปี มีข้อบังคับสำหรับร้านขายสุรา คือ

(ก) ห้ามมิให้ขายหรือแลกเปลี่ยนน้ำสุราที่ต้องเสียภาษีแล้วนั้นเป็นเงินตราอย่างอื่นหรือของใดๆ นอกจากเงินตราที่ได้ใช้อยู่ในประเทศไทย ถ้าร้านสุราทำการฝ่าฝืนในเรื่องนี้มีความผิดถูกปรับเป็นเงินไม่เกินหนึ่งชั่ง (หรือ 80 บาท)<sup>12</sup>

(ข) ร้านขายสุราต้องทำบัญชีแสดงจำนวนน้ำสุราที่ตนซื้อมาและขายไปในงวดหนึ่งๆว่า เป็นจำนวนเท่าไร ถ้าไม่ทำบัญชีแสดงไว้เป็นหลักฐานมีความผิดถูกปรับไม่เกิน 4 ชั่ง (หรือ 320 บาท)<sup>13</sup>

(ค) การซื้อสุรานั้น ถ้าปรากฏว่าได้ซื้อสุรามาจากผู้ไม่มีอำนาจจะซื้อขายสุรานั้นได้ ผู้ซื้อซึ่งเป็นเจ้าของร้านที่ได้รับอนุญาตให้ขายสุราได้นี้มีความผิดถูกปรับครั้งละไม่เกิน 4 ชั่ง (หรือ 320 บาท) และถูกริบของกลางนั้นด้วย<sup>14</sup>

(ง) ห้ามขายสุราให้แก่ผู้เล่นการพนันในร้านของตนซึ่งเจ้าของร้านได้รู้เห็นด้วยหรือถ้ายอมให้ผู้ใดมีศาสตราวุธเข้าอยู่ในร้านโดยตนรู้เห็นด้วย ถ้าฝ่าฝืนมีความผิดปรับไม่เกิน 2 ชั่ง (หรือ 160 บาท) ทุกครั้งที่ตรวจพบ และถูกยกเลิกใบอนุญาตอีกด้วย<sup>15</sup>

<sup>10</sup> เรื่องเดียวกัน, มาตรา 30

<sup>11</sup> เรื่องเดียวกัน, มาตรา 40

<sup>12</sup> เรื่องเดียวกัน, มาตรา 41

<sup>13</sup> เรื่องเดียวกัน, มาตรา 44

<sup>14</sup> เรื่องเดียวกัน, มาตรา 35

<sup>15</sup> เรื่องเดียวกัน, มาตรา 34

(จ) ห้ามขายสุราหรือมอบน้ำสุราให้กับเจ้าหน้าที่ตำรวจหรือทหารที่แต่งเครื่องแบบตามตำแหน่งโดยไม่ได้รับอนุญาตจากผู้บังคับบัญชาเสียก่อน ถ้าฝ่าฝืนมีความผิดถูกปรับเป็นเงินไม่เกินครั้งละ 1 ชั่ง (หรือ 80 บาท)

(ฉ) ผู้ที่ขายหรือเร่ขายน้ำสุราที่ปนหรือผสมของอย่างอื่นอันทำให้บังเกิดโรคภัยเป็นอันตรายแก่ผู้อื่น ผู้ขายมีความผิดถูกปรับเป็นเงินไม่เกิน 10 ชั่ง (หรือ 800 บาท) และให้ริบทำลายของกลางเสียด้วย

(3) ผู้ทำการต้มกลั่นสุรา ตามกฎหมายกำหนดให้ผู้ที่จะตั้งโรงต้มกลั่นสุราต้องทำเรื่องขออนุญาตขออนุญาตสำหรับการต้มกลั่นสุราต่อเจ้าพนักงานในเขตที่ตนจะตั้งโรงงาน และมีข้อบังคับห้าม คือ ห้ามทำการขายน้ำสุราที่ต้มกลั่นได้ให้แก่ผู้หนึ่งผู้ใดซึ่งเข้ามาทำการค้าขายกันภายในบริเวณโรงเตาสุรานั้น กฎหมายยอมให้ตั้งที่สำหรับทำการซื้อขายน้ำสุราได้ในที่ซึ่งไกลไปจากโรงต้มกลั่นสุราตั้งแต่ 12 เส้นขึ้นไป (หรือ 480 บาท) และน้ำสุราที่ขายไปนั้นต้องริบด้วย<sup>16</sup>

(4) การควบคุมโดยทั่วไป ตามพระราชบัญญัติฉบับนี้ได้กำหนดการลงโทษในการทำความผิดจากข้อบังคับเพื่อการเสียภาษีสุราไว้ คือ

(ก) ผู้ที่ต้องยื่นหนังสือขออนุญาตตามพระราชบัญญัตินี้ หรือทำหนังสือแสดงจำนวนน้ำสุราที่มีอยู่ในความครอบครอง หรือต้องทำคำชี้แจงใดๆต่อเจ้าพนักงานและได้ทำขึ้นเป็นความเท็จผู้นั้นมีความผิดต้องระวางโทษปรับครั้งแรกเป็นเงินไม่เกิน 20 ชั่ง (หรือ 1,600 บาท) และครั้งต่อไปไม่เกินครั้งละ 40 ชั่ง (หรือ 3,200 บาท) หรือให้ลงโทษจำคุกให้ทำงานหนักหรือไม่ทำงานหนักกำหนดไม่เกิน 3 ปี

(ข) การควบคุมสุราที่ขนเข้ามาและขนออกไปโดยทางเรือกำปั่นมีแบบวิธีซึ่งผู้ขนสุราจะต้องแจ้งจำนวนน้ำสุราตามแบบวิธีการที่กฎหมายกำหนดไว้ ถ้าไม่ทำตามแบบที่กำหนดไว้มีความผิดถูกปรับครั้งแรกไม่เกิน 4 ชั่ง (หรือ 3,20 บาท) และครั้งต่อไป ครั้งละไม่เกินครั้งละ 8 ชั่ง (หรือ 680 บาท) และให้ริบน้ำสุรานั้นเสียด้วย

(ค) การขนน้ำสุราจากที่แห่งหนึ่งไปยังที่อีกแห่งหนึ่งเพื่อนำไปขาย หรือการขนจากเตาสุรามายังร้านขาย ถ้าปรากฏว่าจำนวนน้ำสุราที่ยังไม่ได้เสียภาษีขาดจำนวนไป ผู้เป็นเจ้าของจะต้องมีความผิดถูกปรับไม่เกิน 6 ชั่ง (หรือ 480 บาท) และให้เสียอากรสุราตามจำนวนน้ำสุราที่ขาดไปด้วย เว้นแต่เป็นเพราะเกิดการแตกรั่วเสียหายโดยเหตุบังเอิญ<sup>17</sup>

<sup>16</sup> เรื่องเดียวกัน, มาตรา 37

<sup>17</sup> เรื่องเดียวกัน, มาตรา 45

(ง) ผู้ที่กินหรือขายน้ำสุราซึ่งมิได้เสียภาษีขาเข้าหรือภาษีชั้นในตามอัตราที่กฎหมายกำหนดไว้และผู้ที่ถูกจับหรือคิดจะลักลอบนำน้ำสุราเข้ามาในประเทศไทย มีความผิดต้องถูกปรับครั้งละไม่เกิน 10 ชั่ง (หรือ 800 บาท) และของกลางถูกริบ<sup>18</sup>

(จ) การขายสุราโดยมิได้มีหนังสืออนุญาตจากรัฐบาลหรือขายปลีกให้เอาไปกินที่อื่นหรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้ผิดไปจากใบอนุญาต ผู้ขายมีความผิดถูกปรับครั้งละไม่ต่ำกว่า 4 ชั่ง (หรือ 320 บาท) และไม่เกิน 6 ชั่ง (หรือ 480 บาท) และน้ำสุราของกลางต้องถูกริบ<sup>19</sup>

การจัดเก็บภาษีสุราตามหลักเกณฑ์และข้อบังคับที่กำหนดไว้ตามกฎหมายภาษีอากรชั้นใน จ.ศ. 1248 นี้ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมอีกหลายครั้ง<sup>20</sup> คือ

1) การแก้ไขเพิ่มเติมในปีพุทธศักราช 2457 ตามพระราชบัญญัติภาษีชั้นในแก้ไขเพิ่มเติม พุทธศักราช 2457 ได้มีการกำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานภาษีสุรามีอำนาจว่าคดีที่เกี่ยวกับความผิดภาษีสุราในศาลหลวงได้ทั่วไป และมีอำนาจต่างๆในการเรียกเก็บและควบคุมการจัดเก็บภาษีสุราแทนระบบเดิมที่ให้นายอากรผูกขาดโดยโอนอำนาจหน้าที่ของนายอากรมาเป็นของเจ้าพนักงานภาษีสุราเป็นผู้ควบคุมและเรียกเก็บภาษีสุราเอง

2) การแก้ไขเพิ่มเติมในปีพุทธศักราช 2459 ตามพระราชบัญญัติภาษีชั้นในแก้ไขเพิ่มเติม พุทธศักราช 2459 ได้มีการยกเลิกค่าฤชาธรรมเนียมขึ้นศาลในคดีสุราทั้งโจทก์และจำเลย และเพิ่มเติมมาตรการป้องกันมิให้สุราเถื่อนเข้ามาปะปนกับสุราที่เสียภาษีโดยออกกฎหมายให้การขนสุราเข้ามาและออกจากร้านจำหน่ายสุราต้องมีใบอนุญาตให้ขนสุรากับไปกับน้ำสุราที่ขน และร้านจำหน่ายสุราต้องทำบัญชีการขนสุราเข้าออกและยอดคงเหลืออีกด้วย

3) การแก้ไขเพิ่มเติมในปีพุทธศักราช 2460 ตามพระราชบัญญัติภาษีชั้นในแก้ไขเพิ่มเติม พุทธศักราช 2460 ได้แก้ไขเพิ่มเติมเกี่ยวกับอัตราภาษีสุรา ซึ่งแต่เดิมภาษีขาเข้าและภาษีชั้นในสำหรับสุราที่มีแรงแอลกอฮอล์ต่ำกว่า 50 ดีกรีลงมาเสียภาษีอัตราเท่ากันคือทะเล 8 บาท 37 สตางค์ครึ่ง ทำให้สุราที่มีแรงแอลกอฮอล์ต่ำ เช่น 28 ดีกรี หรือ 30 ดีกรี ต้องเสียภาษีเท่ากับสุราที่มีแรงแอลกอฮอล์ 50 ดีกรี ซึ่งอัตราภาษิดังกล่าวไม่เป็นธรรม จึงได้มีการแก้ไขอัตราภาษีขาเข้าและภาษีชั้นในเสียใหม่คือ สุราที่มีแรงแอลกอฮอล์ตั้งแต่ 28 ดีกรีลงมาเก็บลิตร 40 สตางค์ และเพิ่มอัตราภาษีชั้นในทุกๆจำนวน 10 ดีกรีของความแรงแอลกอฮอล์ที่สูงขึ้นจาก 28 ดีกรีในอัตราลิตรละ 16 สตางค์

<sup>18</sup> เรื่องเดียวกัน, มาตรา 6

<sup>19</sup> เรื่องเดียวกัน, มาตรา 26

<sup>20</sup> สุรียน วรวิทยานนท์, คู่มือเตรียมสอบเลื่อนระดับข้าราชการกรมสรรพสามิต เล่ม 2 (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์กรมสรรพสามิต, 2526), หน้า 65-66

อัตราสูงสุดเก็บจากสุราที่มีแอลกอฮอล์ 100 ดีกรี ในอัตราลิตรละ 1 บาท 60 สตางค์ การแก้ไขเพิ่มเติมอัตราภาษีใหม่นี้ทำให้สุราต่างประเทศที่มีแรงแอลกอฮอล์ต่ำกว่า 50 ดีกรีจะต้องเสียภาษีสูงขึ้นกว่าอัตราเดิมทะเละ 6.28 บาท และหากเป็นสุราที่มีแรงแอลกอฮอล์ 100 ดีกรีจะเสียภาษีสูงขึ้นจากเดิมทะเละ 13.65 บาท ส่วนเบียร์และเหล้าองุ่นจากเดิมเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของราคา เพิ่มอัตราร้อยละ 3 เป็นให้เรียกเก็บภาษีย้อยละ 8 ของราคาเหล่านั้นๆ ซึ่งการปรับอัตราภาษีดังกล่าวนี้เป็นผลทำให้สุราที่นำเข้ามาจากต่างประเทศลดน้อยลงเป็นการป้องกันมิให้สุราต่างประเทศเข้ามาแข่งกับสุราในประเทศ

4) การแก้ไขเพิ่มเติมในปีพุทธศักราช 2467 ตามพระราชบัญญัติภาษีชั้นในแก้ไขเพิ่มเติม พุทธศักราช 2467 ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมซึ่งมีสาระสำคัญคือ มีการให้คำจำกัดความของคำว่า “น้ำสุรา” ให้หมายความรวมถึงวัตถุทั้งหลายหรือของผสมที่มีแอลกอฮอล์ซึ่งสามารถดื่มกินได้ เช่นเดียวกับน้ำสุรา ทั้งนี้เนื่องจากในขณะนั้นได้มีการนำวัตถุหมักแช่ทำเป็นสุรา เช่น รากไม้ ใบยาหมักแช่กับน้ำตาล หรือใช้เครื่องยาไทย ยาจีน แช่สุราที่มีแอลกอฮอล์สูงแล้วปนน้ำตาล แล้วนำออกจำหน่ายเรียกเป็นชื่อยารักษาโรค เป็นการหลีกเลี่ยงภาษีสุรา จึงจำเป็นต้องบัญญัติความหมายของคำว่า น้ำสุราเพื่อให้เกิดความชัดเจนในการจัดเก็บภาษี และได้มีการกำหนดบทลงโทษแก่ร้านจำหน่ายสุราที่เปลี่ยนแปลงน้ำสุราโดยเอาน้ำหรือวัตถุดิบอื่นเจือปนวันแต่ได้รับอนุญาตและทำต่อหน้าเจ้าพนักงานและมีการห้ามค้าขายแป๊ะเชื้อข้าวหมักในเขตมณฑลใดๆซึ่งรัฐบาลจะประกาศเป็นเขตเป็นแห่งๆไป เขตใดที่ประกาศห้ามแล้ว ผู้ค้าขายแป๊ะเชื้อข้าวหมักจะต้องเสียค่าธรรมเนียมการค้านี้ต่อเจ้าพนักงานภาษีสุราประจำตำบลในอัตราร้อยละ 10 บาท จึงจะทำการค้าได้ต่อไป

5) การแก้ไขเพิ่มเติมในปีพุทธศักราช 2469 สาระสำคัญของการแก้ไขเพิ่มเติมมีปรากฏตามพระราชบัญญัติพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ. 2469 และตามพระราชบัญญัติภาษีชั้นในแก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2469 มีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีสุราที่นำเข้าใหม่ คือ เหล้าเบียร์ และเหล้าไวน์เสียภาษีขาเข้าในอัตราร้อยละ 10 ของราคา ส่วนน้ำสุราทุกชนิดนอกจากเหล้าเบียร์และเหล้าไวน์เสียภาษีตามจำนวนแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ในอัตราลิตรละ 2 บาท 50 สตางค์ แต่ค่าภาษีที่เรียกเก็บอย่างต่ำที่สุดนั้นต้องไม่น้อยกว่า 70 สตางค์ต่อหนึ่งลิตรของน้ำสุรา

6) การแก้ไขเพิ่มเติมในปีพุทธศักราช 2476 ตามพระราชบัญญัติภาษีชั้นในแก้ไขเพิ่มเติม พุทธศักราช 2476 ได้มีการแก้ไขการเก็บภาษีสุราซึ่งมีสาระสำคัญ<sup>21</sup> คือ

(1) กำหนดความหมายของน้ำสุราชนิดชนิดที่เป็นเหล้าเบียร์และแอลกอฮอล์สามทับเพื่อเรียกเก็บภาษีสุรา คือ

<sup>21</sup> ทวี สอนมาลี, “ภาษีสุราในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์ชั้นปริญญาโท ภาค 2 ทาง รัฐศาสตร์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2505), หน้า 14-16

“เหล้าเปียร์” หมายความว่า เหล้าเอล เหล้าสเตาท์ เหล้าพอร์ตเตอร์และน้ำสุราแช่อื่น ๆ ชนิดหนึ่งชนิดใดซึ่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงพระคลัง จะได้ประกาศว่าเป็นเหล้าเปียร์ตามความหมายแห่งพระราชบัญญัตินี้

“แอลกอฮอล์สามทับ” หมายความว่า แอลกอฮอล์ซึ่งมีส่วนแห่งแรงบริสุทธิ์ไม่น้อยกว่าแปดสิบสองในร้อย

(2) กำหนดประเภทและค่าธรรมเนียมใบอนุญาตใบอนุญาตขายสุราเสียใหม่ คือ

ประเภทที่ 1 ใบอนุญาตขายเหมาะสำหรับน้ำสุราทุกชนิด เสีย 160 บาทต่อปี

ประเภทที่ 2 ใบอนุญาตขายปลีกสำหรับน้ำสุราทุกชนิดที่ขายให้ดื่ม ณ สถานที่นั้น หรือนำไปที่อื่นเสีย 120 บาทต่อปี

ประเภทที่ 3 ใบอนุญาตขายปลีกสำหรับน้ำสุราที่ขายให้ดื่ม ณ ที่นั้นรวมทั้งเร่ขาย เสีย 80 บาทต่อปี

ประเภทที่ 4 ใบอนุญาตขายปลีกสำหรับน้ำสุราทุกชนิดที่ขายตามสโมสรหรือสถานที่เช่นกัน ให้ดื่ม ณ ที่นั้น หรือนำไปที่อื่น เสีย 120 บาทต่อปี แต่ถ้าผู้ขอแสดงให้เป็นที่พอใจของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงพระคลังว่า

ก. น้ำสุรานั้นขายปลีกให้เฉพาะสมาชิกจริงๆ และแขกของสมาชิกจริงๆ แห่งสโมสรหรือสถานที่เช่นกัน และ

ข. น้ำสุราที่ซื้อขายในปีก่อนราคาไม่เกินกว่า 20,000 บาท

ดังนั้น ผู้ขอใบอนุญาตเสียค่าธรรมเนียมใบอนุญาตสำหรับปีต่อไปในอัตราเพียง 50 บาท

ประเภทที่ 5 ใบอนุญาตขายปลีกซึ่งออกให้นักเคมีแพทย์ปรุงยาและและผู้ประกอบโรคศิลป์ขายแอลกอฮอล์สามทับ เพื่อประโยชน์ในการประกอบโรคศิลป์ในอุตสาหกรรมและวิทยาศาสตร์ภายในเงื่อนไขที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงพระคลังกำหนด เสีย 10 บาท ต่อปี และผู้ได้รับอนุญาตให้ขายน้ำสุราประเภทที่ 5 จะขายน้ำสุราอย่างอื่นนอกจากที่ได้รับอนุญาตให้ขายนั้นไม่ได้

(3) กำหนดอัตราภาษีสุราเสียใหม่ คือ ภาษีชั้นในสำหรับน้ำสุราให้เรียกเก็บและเสียในอัตรา 2 บาท 25 สตางค์ ต่อลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ ซึ่งชั้นสุตรได้ด้วยเครื่องแอลกอฮอล์เมตรของเกลุสส์แต่ค่าภาษีที่เก็บต่ำที่สุดนั้นต้องไม่น้อยกว่า 63 สตางค์ต่อสุรา 1 ลิตร ถ้าเป็นเหล้าเปียร์ที่มีแรงแอลกอฮอล์ไม่เกินกว่าที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงพระคลังจะกำหนดไว้เป็นครั้งคราวแล้ว ค่าภาษีอาจลดลงได้แต่ต้องเสียไม่น้อยกว่าลิตร 10 สตางค์ ค่าภาษีตามที่กล่าวนี้อาจเรียกเก็บอาจเรียกเก็บโดยวิธีดังต่อไปนี้

ก. โดยกำหนดอัตราตามปริมาณซึ่งทำขึ้นหรือส่งออกจากโรงอุตสาหกรรม หรือ



ข. โดยกำหนดอัตราตามที่คำนวณจากสิ่งของที่ใช้หรือโดยอื่นซึ่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงพระคลังจะกำหนด

อัตราภาษีนี้ได้มีการแก้ไขต่อมาตามพระราชบัญญัติภาษีชั้นในแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2476 คือ ค่าภาษีชั้นในสำหรับน้ำสุรานอกจากจะเสียในอัตราลิตรละ 2 บาท 25 สตางค์แล้วยังกำหนดอัตราอย่างต่ำที่สุดต้องไม่น้อยกว่า 63 สตางค์ ต่อน้ำสุรา 1 ลิตร มีข้อยกเว้นคือ ถ้าเป็นน้ำสุราที่ทำขึ้นในโรงต้มกลั่นซึ่งได้รับอนุญาตตามมาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติภาษีชั้นใน จุลศักราช 1248 ต้องเสียภาษีในอัตราไม่เกินกว่า 2 บาท 25 สตางค์ และไม่น้อยกว่าหนึ่งบาทต่อหนึ่งลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ แต่ต้องไม่น้อยกว่า 28 สตางค์ต่อน้ำสุรา 1 ลิตร ส่วนภาษีเหล้าเปียร์นั้นรัฐบาลนั้นรัฐบาลอาจจะลดค่าภาษีลงได้อีกจากที่กำหนดไว้แต่ต้องเก็บภาษีไม่น้อยกว่าลิตรละ 10 สตางค์

(4) กำหนดโทษทางอาญาเสียใหม่เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีสุรา คือ

ก. ผู้ที่ขายน้ำสุรา เหล้าไวน์ หรือน้ำสุราแช่ โดยมีได้รับอนุญาตหรือฝ่าฝืนข้อความในใบอนุญาตที่ตนขอม่า ผู้นั้นมีความผิดต้องระวางโทษปรับทุกๆ ครั้งหนึ่งเป็นเงินตั้งแต่ 320 บาท ถึง 480 บาท และน้ำสุรานั้นต้องถูกริบ

ข. เพิ่มโทษการต้มกลั่นสุราน้ำสุราโดยไม่ได้รับอนุญาตให้สูงขึ้นจากเดิม คือ ตามมาตรา 38 แห่งกฎหมายภาษีชั้นใน จุลศักราช 1248 กำหนดความผิดในเรื่องนี้ให้ปรับใหม่เป็นเงินแต่ 6 ชั่งลงมา เพิ่มโทษเปลี่ยนเป็นมีความผิดต้องระวางโทษทุกครั้งหนึ่งจำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือปรับตั้งแต่ 160 บาทถึง 2,400 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ค. ผู้ที่นำสุราต่างประเทศเข้ามาโดยเป็นการผิดต่อกฎหมายว่าด้วยการเสียภาษีสุราเพื่อนำมาขายหรือแสดงออกเพื่อขาย มีความผิดต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 6 เดือนหรือปรับตั้งแต่ 320 บาทถึง 3,200 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับและน้ำสุรานั้นต้องถูกริบ

ง. ผู้ที่ซื้อน้ำสุราหรือมีน้ำสุราไว้ในครอบครองโดยรู้อยู่แล้วว่า น้ำสุรานั้นเป็นน้ำสุราที่ขาย ทำขึ้น หรือนำเข้ามาจากต่างประเทศโดยผิดกฎหมายว่าด้วยภาษีสุรา ผู้นั้นมีความผิดต้องระวางโทษ ถ้า น้ำสุรานั้นมีปริมาณต่ำกว่า 1 ลิตร ต้องถูกปรับเป็นเงินไม่เกินกว่า 160 บาท แต่ถ้า น้ำสุรามีเกินกว่า 1 ลิตรขึ้นไป ต้องถูกปรับเงินตั้งแต่ 160 บาทถึง 1,600 บาท และน้ำสุรานั้นต้องถูกริบ

จ. ถ้าปรากฏว่าน้ำสุราซึ่งอยู่ในความครอบครองของผู้ขายน้ำสุราได้ถูกเปลี่ยนแปลงไปจากเดิมผู้ค้ายน้ำสุรานั้นต้องมีความผิดต้องระวางโทษปรับตั้งแต่ 160 บาทถึง 1,600 บาท และน้ำสุรานั้นต้องถูกริบ เว้นแต่ผู้ค้ายน้ำสุรานั้นจะพิสูจน์ได้ว่าน้ำสุรานั้นได้รับอนุญาตและทำการเปลี่ยนต่อหน้าพนักงานกรมสรรพสามิตและฝิ่น

ฉ. ผู้ที่ทำหรือค้าแบ่งเชื้อข้าวหมักโดยมีได้รับอนุญาตมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 80 บาท และแบ่งเชื้อข้าวหมักนั้นต้องถูกริบ

7) การแก้ไขเพิ่มเติมในปีพุทธศักราช 2485 ตามพระราชบัญญัติภาษีชั้นใน (ฉบับที่ 3 พ.ศ. 2485) ได้มีการเพิ่มเติมโดยกำหนดว่า ถ้าเป็นน้ำสุราประเภทแอลกอฮอล์สามทับซึ่งใช้สำหรับเครื่องยนต์หรืออุตสาหกรรมใดๆ ที่มีใช้สำหรับใช้ดื่มกินตามเงื่อนไขที่รัฐมนตรีจะได้กำหนดไว้ในกฎกระทรวงแล้วรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจะออกกฎกระทรวงยกเว้นหรือลดหย่อนค่าภาษีสำหรับแอลกอฮอล์นั้นลงเท่าใดก็ได้

8) การแก้ไขเพิ่มเติมในปีพุทธศักราช 2486 ตามพระราชบัญญัติภาษีชั้นใน (ฉบับที่ 3 พ.ศ. 2486) ซึ่งมีสาระสำคัญ<sup>22</sup> คือ

(1) กำหนดความหมายของสิ่งที่เกี่ยวข้องกับการเก็บภาษีสุราซึ่งมี

“สุรา” หมายความว่า น้ำสุราตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติภาษีชั้นในแก้ไขเพิ่มเติม พุทธศักราช 2467

“เชื้อสุรา” หมายความว่า แป้งเชื้อสุรา แป้งข้าวหมัก หรือวัตถุซึ่งถ้าผสมกับวัตถุดิบน้ำตาล หรือวัตถุที่เป็นน้ำตาลได้แล้ว ทำให้เกิดแรงแอลกอฮอล์ขึ้น

“แสดมภ์สุรา” หมายความว่า แสดมภ์ซึ่งกรมสรรพสามิตได้กำหนดทำขึ้นเพื่อใช้ในการเก็บภาษีสุรานี้

(2) การเก็บภาษีสุราได้ใช้ปิดแสดมภ์สุราที่ปากขวดภาชนะบรรจุสุรา และทำการขีดฆ่าแสดมภ์ตามวันที่ได้เสียภาษีสำหรับสุรานั้นแล้ว ซึ่งมีอัตราภาษีดังนี้ คือ

ก. สุราที่มีแรงแอลกอฮอล์ไม่เกิน 15 ดีกรี แบ่งเสียภาษีตามจำนวนน้ำสุรา ดังนี้

ก) สุราที่บรรจุในภาชนะที่มีปริมาณไม่เกิน 18.75 เซนติลิตร เสีย 5 สตางค์ต่อหนึ่งขวด

ข) สุราที่บรรจุในภาชนะที่มีปริมาณเกินกว่า 18.75 เซนติลิตร แต่ไม่เกิน 37.5 เซนติลิตร เสีย 10 สตางค์ ถ้า น้ำสุรามีจำนวนเกินกว่า 37.5 เซนติลิตรขึ้นไปเสียภาษีในอัตรา 10 สตางค์ต่อจำนวนน้ำสุรา 37.5 เซนติลิตร

ข. สุราที่มีแรงแอลกอฮอล์เกินกว่า 15 ดีกรี แต่ไม่เกิน 30 ดีกรี เสียภาษีจำนวนสองเท่าของอัตราในข้อ ก.

(3) อัตราค่าธรรมเนียมการออกใบอนุญาตขายสุราประเภทต่างๆเปลี่ยนเป็นอัตราสูงขึ้น คือ

ก. ใบอนุญาตประเภท 1 สำหรับขายส่งสุราทุกชนิด เสียปีละ 400 บาท

<sup>22</sup> ทวี สวมมาลี, “ภาษีสุราในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์ชั้นปริญญาโท ภาค 2 ทาง รัฐศาสตร์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2505), หน้า 16-18

- ข. ใบอนุญาตประเภท 2 สำหรับขายส่งสุราที่ทำขึ้นในราชอาณาจักร เสียปีละ 300 บาท
- ค. ใบอนุญาตประเภท 3 สำหรับขายปลีกสุราทุกชนิด เสียปีละ 200 บาท
- ง. ใบอนุญาตประเภท 4 สำหรับขายปลีกสุราที่ทำขึ้นในราชอาณาจักร เสียปีละ 40 บาท
- จ. ใบอนุญาตประเภท 5 สำหรับขายปลีกสุราทุกชนิดให้ดื่ม ณ ที่นั้นเป็นการชั่วคราวไม่เกิน 10 วัน เสียปีละ 50 บาท
- ฉ. ใบอนุญาตประเภท 6 สำหรับขายปลีกสุราที่ทำขึ้นในราชอาณาจักรให้ดื่ม ณ ที่นั้นเป็นการชั่วคราวไม่เกิน 10 วัน เสียปีละ 20 บาท
- ช. ใบอนุญาตประเภท 7 สำหรับขายปลีกสุราทุกชนิดที่ออกให้แก่สมาคมหรือสโมสรสำหรับขายภายในสมาคมหรือสโมสรให้ดื่มกิน ณ ที่นั้น เสียปีละ 50 บาท
- ซ. ใบอนุญาตประเภท 8 สำหรับขายปลีกสุราสามพับเพื่อประโยชน์ในการประกอบโรคศิลป์และวิทยาศาสตร์ ที่ออกให้แก่เคมี แพทย์ปรัญยา และผู้ประกอบโรคศิลป์ เสียปีละ 10 บาท

ส่วนอัตราค่าธรรมเนียมการออกใบอนุญาตให้ทำหรือขายเชื้อสุราต้องเสียตามอัตราที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงไม่เกินปีละ 50 บาท นอกจากนี้ตามกฎหมายนี้ให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจออกกฎกระทรวงเพื่อการงดเว้นหรือเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการออกใบอนุญาตสำหรับการทำเชื้อสุราในบางกรณีเป็นพิเศษได้

(4) การป้องกันการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีสุรา ตามที่แก้ไขใหม่นี้ได้กำหนดได้กำหนดไว้ใหม่ คือ

- ก. ผู้ที่ฝ่าฝืนนำสุราเข้ามาและมีสุราเพื่อขายโดยมิได้ปิดแสตมป์สุราให้ครบถ้วน มีความผิดต้องระวางต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 500 บาท
- ข. ผู้ที่ค้าแสตมป์สุราปลอมหรือปิดแสตมป์ปลอมมีความผิดปรับไม่เกิน 1,000 บาท หรือจำคุกไม่เกิน 3 เดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ
- ค. การทำเชื้อสุราโดยไม่ได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงานมีความผิดปรับไม่เกิน 200 บาท

ในระยะแรกของการใช้พระราชภาษีสรรพสามิตใน จ.ศ. 1248 (พ.ศ. 2429) นั้น การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตภายในประเทศยังคงมีนายอากรอยู่อีกแต่เป็นนายอากรที่ผูกขาดการจัดเก็บภาษีโดยเสียเงินให้กับการเป็นเงินจำนวนหนึ่งแล้วไปจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากผู้ดื่มสุราอีกทอดหนึ่ง ต่อมาทางการเห็นว่าทำให้ นายอากรผูกขาดการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตนี้ไม่ค่อยได้ผล ดังนั้นในการประชุมเทศาภิบาล

พ.ศ. 2448 จึงได้มีการปรึกษาการจัดเก็บอากรสุราโดยให้รัฐบาลทำเอง ไม่ให้ผูกขาด ซึ่งในที่ประชุมได้ตกลงให้ทดลองทำที่มณฑลนครศรีธรรมราช ในปี พ.ศ. 2449 ซึ่งได้ผลดี จากนั้นในปี พ.ศ. 2451 จึงได้ทดลองทำที่มณฑลปราจีนบุรี ต่อมาในปี พ.ศ. 2452 จึงได้ขยายทำทั่วทุกมณฑล และในปี พ.ศ. 2452 นี้เอง รัฐบาลได้จัดตั้งกรมสุราขึ้นทำการจัดเก็บภาษีสุรา จนกระทั่ง พ.ศ. 2457 จึงได้แก้ไขพระราชบัญญัติภาษีขึ้นใน จ.ศ. 1248 (พ.ศ. 2429) ให้ยกเลิกนายอากรเสีย โดยรัฐบาลดำเนินการจัดเก็บภาษีสุราเอง และให้โอนอำนาจของนายอากรมาเป็นของเจ้าพนักงานทั้งหมด<sup>23</sup>

ต่อมาในปี พ.ศ. 2493 ได้ออกพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ยกเลิกพระราชบัญญัติภาษีขึ้นใน จ.ศ. 1248 (พ.ศ. 2429) และพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

ในปี พ.ศ. 2528<sup>24</sup> กรมสรรพสามิตได้เปิดประมูลโรงงานสุราของรัฐจำนวน 12 โรง และโรงงานสุราบางยี่ขันของกรมโรงงานอุตสาหกรรม รวมทั้งเขตการขายส่งสุราขององค์การสุรากรมสรรพสามิตทั้ง 8 จังหวัด และโรงงานสุรากรมสรรพสามิตจังหวัดกำแพงเพชร เพื่อหารายได้ให้กับรัฐ โดยกำหนดรายได้ขั้นต่ำไว้ และได้กำหนดอายุสัญญาไว้ 15 ปี คือ พ.ศ. 2528-2542 ดังนั้น ภาษีที่จัดเก็บได้จึงไม่ได้เป็นไปตามสภาวะการณ์ของตลาด จึงได้มีการกำหนดอัตราภาษีให้สอดคล้องกับการประมูลในครั้งนี้ ซึ่งในการคำนวณภาษีสุรา จะกำหนดให้คิดภาษีทั้งตามมูลค่าและปริมาณ แล้วเปรียบเทียบอัตราใดคำนวณเป็นเงินค่าภาษีสูงกว่าให้ใช้อัตราที่นั้น ราคาขายที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีระหว่างปี พ.ศ. 2528-2542 คือ ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย (ราคาขายส่งที่ขายให้กับผู้ค้าปลีก) โดยมีรายละเอียดดังนี้

1. ถ้าราคาขายสุราประเภทหรือชนิดเดียวกันแตกต่างกันในแต่ละท้องถิ่นที่ใช้ราคาขายที่อธิบดีกรมสรรพสามิตประกาศกำหนด สำหรับสุราประเภทหรือชนิดนั้น
2. ถ้าสุราประเภทใดหรือชนิดใดยังไม่มีราคาขายในท้องตลาด ให้ถือราคาขายตามข้อ 1 สำหรับสุราที่มีคุณภาพคล้ายคลึงกัน

ในช่วงปี 2528-2534 หลักการคำนวณภาษีสุราทุกประเภทเหมือนกันแต่ต่างกันเฉพาะอัตราที่ใช้จัดเก็บภาษีสุราของแต่ละประเภท การคำนวณภาษีสุรายกการคำนวณภาษีสุราที่ทำในประเทศและสุรานำเข้า ซึ่งสุรานำเข้าคิดอัตราตามปริมาณอย่างเดียว สำหรับสุราที่ทำในประเทศให้จัดเก็บภาษีทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณดังนี้

<sup>23</sup> วิบูลย์ บุญยศิริโรตม์, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต (นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2553) น.271

<sup>24</sup> บุศรา ทองโผ. “วิเคราะห์โครงสร้างภาษีสรรพสามิตประเภทสุรา” . สารนิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2547 น.36-42

### กรณีสุราที่ทำในราชอาณาจักร

การคำนวณภาษี โดยแยกการคำนวณออกเป็น 2 วิธี

1) การคำนวณตามมูลค่า

ภาษีสุรา = ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราที่ทำในราชอาณาจักร × อัตราภาษีสุราตามมูลค่า

2) การคำนวณตามปริมาณ

ภาษีสุรา = [ ปริมาณน้ำสุรา (ลิตร) × อัตราภาษีสุราตามปริมาณที่มีแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ (100 ดีกรี หรือ 100 เปอร์เซ็นต์) ต่อลิตร × ดีกรีของสุราที่เสียภาษี ] / 100

### กรณีสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร

การคำนวณภาษีจะคำนวณตามปริมาณอย่างเดียว

ภาษีสุรา = [ ปริมาณน้ำสุรา (ลิตร) × อัตราภาษีสุราตามปริมาณที่มีแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ (100 ดีกรี หรือ 100 เปอร์เซ็นต์) ต่อลิตร × ดีกรีของสุราที่เสียภาษี ] / 100

การจัดเก็บภาษีสุราในปี พ.ศ. 2535 มีการปรับอัตราภาษีเพื่อให้สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และปี พ.ศ. 2543 สัญญาการสัมปทานสุราขาว สุราผสม สุราปรุงพิเศษ ได้สิ้นสุดลงเมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2542 โดยเปิดเสรีการผลิตและจำหน่ายสุราได้ทั่วราชอาณาจักรจึงไม่มีการประกันรายได้ขั้นต่ำของภาษีสุราไว้ ดังนั้น อุตสาหกรรมเครื่องดื่มแอลกอฮอล์มีประวัติศาสตร์ที่ยาวนานในประเทศไทย สามารถแบ่งได้เป็นสองช่วงเวลา<sup>25</sup> : สุรายู่ภายใต้สัมปทานของรัฐ และสุราภายใต้การเปิด เสรี ในยุคแรก มีผู้ผลิตสุรากลั่นทั้งหมด 32 แห่ง เป็นเจ้าของโดยรัฐบาลแต่ดำเนินการแต่จัดการโดยเอกชนผ่านระบบ การประมูลสัมปทาน การจัดเก็บภาษีซ้อน (double taxation) การกำหนดเขตในการจำหน่ายสินค้า (Zoning) และการ ตรวจนับทางกายภาพ (Physical Inventory Count) เป็นตัวอย่างที่ดีที่แสดงให้เห็นถึงกฎหมายโครงสร้างภาษีพื้นฐาน เพื่อทำให้มั่นใจในเรื่องการที่โรงกลั่นภายใต้ใบอนุญาตสัมปทานสามารถจัดส่งรายได้ให้กับรัฐ เพื่อเพิ่มเงินลงทุนและ แก้ปัญหาในเรื่องการขาดการลงทุนในธุรกิจที่ต้องมีการใช้เทคโนโลยีที่สูงขึ้น และโรงงานที่ต้องอาศัยทุนจำนวนมาก รัฐบาลตัดสินใจเปิดเสรีอุตสาหกรรมนี้เมื่อปลายปี 2543 หรือหลังจากวิกฤติเศรษฐกิจ 2540 ไม่กี่ปี

หลังจากที่มีการเปิดเสรี รัฐบาลได้ยกเลิกระบบสัมปทานสิ้นสุดการผูกขาดในธุรกิจสุรากลั่น โรงงานส่วนใหญ่ ถูกขายให้เอกชนและบางส่วนก็ถูกทำลายทิ้ง รายได้และค่าธรรมเนียมจากการกลั่นสุราในยุคสัมปทานถูกแปลงให้อยู่ ในรูปภาษีสรรพสามิต บางทีการดำเนินการดังกล่าวอาจเกิดจาก

<sup>25</sup> บัญชร ส่งสัมพันธ์ และพงษ์ศักดิ์ ฮุนตระกูล. “แอลกอฮอล์ โภคภัณฑ์ที่ไม่ธรรมดา และแนวนโยบายภาษี.” <http://www.thaistockinfo.com/forum2010/f0027.html>, 2558

ความเกรงกลัวว่าการจัดเก็บภาษีจะลดลง และเพื่อ เตรียมการเปลี่ยนถ่ายเข้าสู่การเปิดเสรีในที่สุด รัฐบาลใช้หลักการของตลาดเสรีในการส่งเสริมให้มีการแข่งขันใน ระหว่างผู้ผลิต ยกเลิกระบบการ กระจายสินค้าแบบกำหนดเขตในการจำหน่ายสินค้า (Zoning Distribution) ใบอนุญาต ค่าปลีกสุรา เสรี ไม่มีข้อจำกัดด้านส่งเสริมการขาย และเปลี่ยนฐานคำนวณภาษีมาใช้ราคาหน้าโรงงาน (ex-factory) เหล่านี้เป็นมาตรการที่เป็นข้อเรียกร้องจากภาคอุตสาหกรรม ในยุคที่มีการเปลี่ยนถ่าย ผลที่ ตามมา ก็คือธุรกิจสุราและที่ เกี่ยวข้องเติบโตอย่างมาก การผลิตและการบริโภคสุราเพิ่มสูงขึ้น ตามผล การศึกษาของศูนย์วิจัยปัญหาสุรา ในปี 2549 แสดงให้เห็นว่าการบริโภคสุราต่อคนเพิ่มสูงขึ้นอย่าง ต่อเนื่องตั้งแต่ปี 2524 ขณะที่ประเทศอื่น (ตัวอย่างเช่น ฟิลิปปินส์ ญี่ปุ่น เยอรมนี) อยู่ในภาวะคงที่ และมีแนวโน้มลดลงผู้ผลิตเบียร์และบริษัทมีเรื่องราวที่แตกต่างไป เพราะว่าเป็นธุรกิจที่ถึครองและ ดำเนินการโดยเอกชนเป็นเวลา นานตั้งแต่เริ่มต้น การผลิตเบียร์เพิ่มขึ้นอย่างสม่ำเสมอทุกปีดัง หลักฐานปรากฏจากการจัดเก็บภาษี ก้าวกระโดดที่สำคัญ ในการบริโภคเบียร์เกิดขึ้นหลังจากการเปิด เสรี เมื่อมีการเปิดตัวเบียร์แบบประหยัดเข้าแข่งขันในตลาดเบียร์ที่ผู้ผลิต รายเก่าผูกขาดอยู่ การตลาด และการแข่งขันก็ดุเดือดและรุนแรงมาก ดังปรากฏในรายงานของ ดร. ศิณีย์ สังข์ศรีศรี (2551) แคมเปญทางการตลาดที่รุนแรง และเทคนิคการขายของพ่วงกับสินค้าอื่น (bundling promotion) ระหว่างคู่ แข่งทั้งสองมีผลเป็นการขยายตลาดเบียร์ในภาพรวม การบริโภคเบียร์และการบริโภค แอลกอฮอล์ต่อประชากรต่อปีเพิ่ม สูงขึ้นในอัตราที่เพิ่มขึ้น ที่น่าสนใจก็คือว่า ในปี 2546 แทนที่จะ ปรับใช้การเก็บภาษีตามปริมาณแอลกอฮอล์ที่ใช้กับ ผู้ผลิตรายเก่า รัฐบาลตัดสินใจใช้อัตราภาษี สรรพสามิตแบบมูลค่า (Ad Valorem) โดยคำนวณจากราคาหน้าโรงงาน (ex-factory) ที่แตกต่างกัน สามารถที่สำคัญ การตัดสินใจกลุ่มราคาอยู่ที่ธุรกิจและหลักการตลาดในการวางตำแหน่ง สินค้าของ ผลิตภัณ์เบียร์เป็นแบบประหยัด (Economy) มาตรฐาน (Standard) และพรีเมียม (Premium) ตัวอย่างเช่น การเก็บภาษีสรรพสามิตของเบียร์แบบประหยัด มีการจ่ายภาษีอยู่ที่ 16.76 ต่อขวดราคา ที่ 27.2 บาท (อัตราที่แท้จริง 61.6%) แบบมาตรฐาน ภาษีอยู่ที่ 22.75 บาทต่อขวด ราคา 36.95 บาท (อัตราที่แท้จริง 61.6%) แบบพรีเมียม ราคา และ ภาษีสูงกว่าเบียร์มาตรฐานเล็กน้อยเหมือนกับว่า เป็นเบียร์ประเภทเดียวกัน

ที่สำคัญ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง เป็นผู้อนุมัติการขยายเบียร์ในประเทศไทยเป็นสาม ระดับในปี 2549 เมื่อประเทศไทยมี ระบบผู้ผลิตรายเดียวราคาเดียว (one beer producer with one price) อัตราภาษีตามมูลค่า (Ad Valorem rate) เสมือนเป็นอัตราภาษีที่เก็บตามปริมาณ แอลกอฮอล์ (volume-based tax rate) ผลที่เกิดขึ้น คือ การบริโภคที่เพิ่มขึ้นอย่างสม่ำเสมอ แต่เมื่อ ประเทศไทยมีผู้ผลิตหลายรายและผลิตภัณ์ที่หลากหลายการเก็บภาษี ตามมูลค่า (Ad Valorem) ทำให้ความแตกต่างในราคาตลาดเพิ่มมากขึ้น นำไปสู่การแบ่งแยกตลาดที่แตกต่างกัน โดย ไม่เกิดการ แข่งขัน ตลาดเบียร์ราคาถูกขยายตัวมาจากการเข้าสู่ตลาดใหม่ ที่มีขนาดใหญ่และพฤติกรรม

บริโภค เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ที่มีราคาถูกมากขึ้น (trade down) ผลที่ตามมา คือ ยอดขายเบียร์แบบประหยัด (economy) มีการเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็ว ตั้งแต่ในปี พ.ศ. 2543 เมื่อเปิดเสรีการผลิตและจำหน่ายสุรานั้น<sup>26</sup> ได้กำหนดเรื่องฐานภาษีไว้ดังนี้

**ฐานภาษี**<sup>27</sup> กรณีสุราที่ทำในราชอาณาจักร<sup>28</sup> คือ ราคาขาย ณ โรงงานสุราบวกด้วยภาษีสุราที่พึงต้องชำระ ถ้าไม่มีราคาขาย ณ โรงงานสุรา หรือมีราคาขายหลายราคา ฐานภาษีให้เป็นไปตามราคาที่ดีปฏิบัติประกาศตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง บวกด้วยภาษีสุราที่พึงต้องชำระ หรือมูลค่าตามที่ดีปฏิบัติประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี และมีสุราบางชนิด เช่น สุราขาวหรือสุราผสมปัจจุบันมีการผลิตโดยที่ผู้ประมุขได้รับสิทธิในการทำสุราและจำหน่ายสุราจากรัฐซึ่งมีสัญญาเกี่ยวกับกรรมสรรพสามิตและเสียภาษีในระบบเหมาจ่ายจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องคำนวณภาษีโดยใช้ฐานจากมาตรา 8 จัตวา<sup>29</sup> ในกรณีนี้จะเสียภาษีให้แก่รัฐตามที่ตกลงกันไว้จนกว่าสัญญาดังกล่าวจะสิ้นสุดลง(31 ธันวาคม 2542)

กรณีสุรานำเข้ามาในราชอาณาจักร ฐานภาษีให้ถือตามราคา C.I.F. + อากรขาเข้า + ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยส่งเสริมการลงทุน + ภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่ได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา (โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม) + ภาษีสุราที่พึงต้องชำระ

กรณีสุราที่ผลิตในต่างประเทศซึ่งนำเข้ามาในราชอาณาจักรและมีการเปลี่ยนแปลงภาชนะบรรจุสุรา ฐานภาษีสำหรับกรณีนี้จะขึ้นอยู่กับค่าภาษีที่ได้ชำระไว้ในขณะที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร

กรณีสุราที่ทำในราชจักรซึ่งได้รับการยกเว้นหรือคืนภาษีเพื่อส่งออกแบะได้มีการนำกลับเข้ามาในราชอาณาจักร ฐานภาษีเหมือนกับสุราที่ทำในราชอาณาจักร

กรณีสุราที่โอนจากผู้ได้รับเอกสิทธิ์ไปยังผู้ที่ไม่ได้รับเอกสิทธิ์ หรือกรณีผู้ได้รับเอกสิทธิ์ไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่ดีปฏิบัติกำหนด ฐานภาษีสำหรับกรณีนี้จะขึ้นอยู่กับประเภทและชนิดของสุรา

**อัตราภาษีสุรา** ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ได้กำหนดเรื่องอัตราภาษีไว้ท้ายพระราชบัญญัติซึ่งเป็นอัตราสูงสุด ( Ceiling Rate ) และมาตรา 47(1) ให้อำนาจรัฐมนตรีกำหนด

<sup>26</sup> ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง วิธีการบริหารงานสุรา พ.ศ. 2543 และประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง วิธีการบริหารงานสุรา พ.ศ. 2543 (ฉบับที่ 2)

<sup>27</sup> ประกาศ คงเอียด. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต. (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม), 2542 น.19-20

<sup>28</sup> พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ฉบับที่ 7 พ.ศ. 2556 มาตรา 8 จัตวา

<sup>29</sup> พระราชบัญญัติสุรา (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2534 มาตรา 6

อัตราภาษีโดยออกกฎกระทรวง ซึ่งในการเสียภาษีนั้น<sup>30</sup> กำหนดว่า กรณีกฎหมายกำหนดให้เสียภาษีศุราทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณให้เสียภาษีในอัตราที่คิดได้เป็นเงินสูงกว่า อัตราศุราโดยทั่วไปจะเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง<sup>31</sup> ยกเว้นศุราที่อยู่ในระบบเหมาจ่ายจะต้องเป็นไปตามข้อสัญญา ซึ่งมีกฎกระทรวงกำหนดอัตราไว้ต่างหาก<sup>32</sup>

**การคำนวณภาษีศุรา** มีลักษณะเช่นเดียวกับภาษีสรรพสามิต คือ ให้รวมภาษีศุราในฐานภาษีที่ใช้คำนวณ วิธีการคำนวณภาษีแบบนี้แบบนี้เรียกว่า “ภาษีแบบรวมใน” (Inclusive Tax) กฎหมายศุราระบุให้คำนวณภาษีในอัตราร้อยละของราคาขาย ณ โรงงานศุรา ซึ่งราคาขาย ณ โรงงานศุรารวมภาษีสรรพสามิตเข้าไปไว้แล้ว

#### วิธีคำนวณภาษีศุราตามปริมาณ

$$\text{ภาษีศุรา} = \text{ปริมาณสินค้า} \times \text{อัตราภาษี}$$

$$\text{ภาษีศุราตามปริมาณ} = \text{ขนาดบรรจุภาชนะ} \times \text{ดีกรี} \times \text{อัตราภาษี}$$

#### วิธีคำนวณภาษีศุราตามมูลค่า

$$\text{ภาษีศุรา} = \text{มูลค่า} \times \text{อัตราภาษี}$$

$$\text{ภาษีศุรา} = \frac{\text{ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมที่ยังไม่รวมภาษีศุรา} \times \text{อัตราภาษีศุรา}}{1 - (1.1 \times \text{อัตราภาษีศุรา})}$$

สำหรับศุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรกฎหมายได้กำหนด ในกรณีศุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรให้ถือราคา C.I.F. ของศุราบวกด้วยอากาศขาเข้า ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนและภาษี และค่าธรรมเนียมอื่น ตามที่ได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แต่ไม่รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่มที่กำหนดไว้ในหมวด 4 ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร

การคำนวณภาษี ได้กำหนดมูลค่าของศุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรไว้ จะต้องนำภาษีศุราและภาษีเก็บเพิ่มเพื่อกระทรวงมหาดไทย<sup>33</sup> จากภาษีศุรามารวมด้วย เพื่อจะได้เป็นฐานในการคำนวณภาษีศุราตามมูลค่าสำหรับศุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรต่อไป

<sup>30</sup> พระราชบัญญัติศุรา พ.ศ. 2493 ฉบับที่ 7 พ.ศ. 2556 มาตรา 8 ตรี

<sup>31</sup> กฎกระทรวง ฉบับที่ 103 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในพระราชบัญญัติศุรา พ.ศ. 2493 และฉบับที่แก้ไขเพิ่มเติม

<sup>32</sup> กฎกระทรวง ฉบับที่ 83 (พ.ศ. 2528) ออกตามความในพระราชบัญญัติศุรา พ.ศ. 2493

<sup>33</sup> ภาษีเก็บเพิ่มเพื่อกระทรวงมหาดไทย อัตราร้อยละ 10 ของภาษีศุรา ที่นำมารวมคำนวณเป็นฐานในการคำนวณภาษี



$$\text{ภาษีสุรา} = \frac{(\text{C.I.F.} + \text{อากรขาเข้า} + \text{ค่าภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นๆ}) \times \text{อัตราภาษีสุรา}}{1 - (1.1 \times \text{อัตราภาษีสุรา})}$$

ในกรณีที่ผู้นำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนหรือตามกฎหมายอื่น ให้นำเงินอากรขาเข้าที่ได้รับยกเว้นหรือลดอากรดังกล่าวมารวมเป็นฐานในการคำนวณภาษีด้วย

เมื่อวันที่ 27 สิงหาคม 2556 คณะรัฐมนตรีมีมติเห็นชอบร่างพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ฉบับที่ 7 พ.ศ. 2556 ลงวันที่ 3 กันยายน 2556 ซึ่งมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 4 กันยายน 2556 โดยปรับปรุงโครงสร้างภาษีสุราใหม่เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีสุราและมีผลบังคับใช้ในปัจจุบัน

### 3.1.2 ความหมายและชนิดของสุรา

ความหมายของคำว่า “สุรา<sup>34</sup>” ไว้ขอบเขตค่อนข้างกว้างขวาง คือ “วัตถุทั้งหลายหรือของผสมที่มีแอลกอฮอล์ซึ่งสามารถดื่มกินได้เช่นเดียวกับน้ำสุราหรือซึ่งดื่มกินไม่ได้แต่เมื่อได้ผสมกับน้ำหรือของเหลวอย่างอื่นแล้ว สามารถดื่มกินได้เช่นเดียวกับน้ำสุรา” ดังนั้นสุราจึงเป็นสิ่งใดก็ได้ที่มีแอลกอฮอล์มากกว่า 0% ขึ้นไปและดื่มกินได้เช่นเดียวกับน้ำสุรา

สำหรับสุราของไทยแบ่งชนิดของสุราตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 46<sup>35</sup> มีดังต่อไปนี้

- (1) “สุราสามทับ” คือ สุรากลั่นที่มีแรงแอลกอฮอล์ตั้งแต่ 80 ดีกรีขึ้นไป
- (2) “สุราขาว” คือ สุรากลั่นที่ปราศจากเครื่องย้อมหรือสิ่งปรุงแต่ง มีแรงแอลกอฮอล์ต่ำกว่า 80 ดีกรี
- (3) “สุราผสม” คือ สุรากลั่นที่ใช้สุราขาวหรือสุราสามทับมาปรุงแต่ง มีแรงแอลกอฮอล์ต่ำกว่า 80 ดีกรี
- (4) “สุราปรุงพิเศษ” คือ สุรากลั่นที่ใช้สุราสามทับมาปรุงแต่ง มีแรงแอลกอฮอล์ต่ำกว่า 80 ดีกรี
- (5) “สุราพิเศษ” คือ สุรากลั่นที่ทำขึ้นโดยใช้กรรมวิธีพิเศษ มีแรงแอลกอฮอล์ตั้งแต่ 80 ดีกรี

<sup>34</sup> พระราชบัญญัติภาษีสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 4

<sup>35</sup> คำอธิบายภาษีสุรา, [http://w9.excise.go.th/law/webpage/Excise\\_law\\_04\\_01\\_008.html](http://w9.excise.go.th/law/webpage/Excise_law_04_01_008.html), กุมภาพันธ์ 2558

### 3.1.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสุรา

พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี<sup>36</sup> คือ

1. กรณีสุราที่ผลิตในประเทศ คือ ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา<sup>37</sup>
2. กรณีสุราที่ผลิตในต่างประเทศ คือ ผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร<sup>38</sup> ผู้ได้รับอนุญาตให้ทำการเปลี่ยนแปลงภาชนะบรรจุสุราเข้ามาในราชอาณาจักร<sup>39</sup> ผู้นำสุราที่ได้รับการยกเว้นหรือคืนภาษีกลับเข้ามาในราชอาณาจักร<sup>40</sup> ตลอดจน ผู้ที่ไม่ได้รับเอกสิทธิ์ซึ่งรับโอนสุราที่ได้รับการลดหย่อนหรืองดเว้นไม่เรียกเก็บภาษีจากผู้ที่ไม่ได้รับเอกสิทธิ์ และผู้ได้รับเอกสิทธิ์ที่ไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดในการได้รับการลดหย่อนหรือเรียกเก็บภาษีสุรา<sup>41</sup>

### 3.1.4 ความรับผิดชอบในอันจะเสียภาษีสุรา<sup>42</sup>

กรมสรรพสามิตทำหน้าที่บริหารจัดการเก็บภาษีสรรพสามิตสุราที่ผลิตในประเทศและมอบหมายให้กรมศุลกากรเรียกเก็บภาษีสุราที่นำเข้ามาแทนกรมสรรพสามิต ช่องทางที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถชำระภาษีได้มีหลายช่องทาง อาทิ การชำระภาษีผ่านธนาคาร การชำระภาษีผ่านทางอินเทอร์เน็ต เป็นต้น

#### 1. กรณีสุราผลิตในประเทศ

กฎหมายสุราไม่ได้กำหนดความจุดการจัดเก็บภาษี (Tax Point) ที่ชัดเจน แต่ในทางปฏิบัติเนื่องจากการจัดเก็บภาษีสุราตามกฎหมายสุรากำหนดให้ต้องมีการผลิตแสดมภ์หรือเครื่องหมายก่อนนำออกจากโรงงานสุรา ดังนั้น จุดการจัดเก็บภาษีจึงต้องถือปฏิบัติว่าเกิดขึ้นก่อนขนย้ายสุราออก

<sup>36</sup> ประภาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, (กรุงเทพมหานคร; สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542), น.18

<sup>37</sup> พระราชบัญญัติภาษีสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 7

<sup>38</sup> พระราชบัญญัติภาษีสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 8

<sup>39</sup> พระราชบัญญัติภาษีสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 8 วรรคสอง

<sup>40</sup> พระราชบัญญัติภาษีสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 10 ทวิ

<sup>41</sup> พระราชบัญญัติภาษีสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 43 (3) (ก)

<sup>42</sup> ชลธาร์ วิศฤตวงศ์ และคณะ, “การศึกษาเชิงเปรียบเทียบภาษีสุรา : กรณีศึกษาประเทศไทย สิงคโปร์ ฟิลิปปินส์ เกาหลี ออสเตรเลีย และประชาคมยุโรป” สำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ(สสส.)และศูนย์วิจัยปัญหาสุรา(ศวส.),2554 , น.22-23

จากโรงงานสุราเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ โดยผู้ผลิตสุราสามารถดำเนินการได้อย่างใดอย่างหนึ่งตามประเภทของสุราและวิธีที่กำหนด ดังนี้

1) ชำระค่าแสดมปีสุรา โดยผู้ผลิตสุราจะมาชำระภาษีเพื่อแลกกับแสดมปีภาษีสุราที่สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ในท้องที่ที่ผลิตสุรา เจ้าหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้องและควบคุมการปิดแสดมปีที่ภาชนะบรรจุสุรา

2) ชำระภาษีเพื่อแลกกับเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีที่ไม่ใช่แสดมปี เช่น ฝาจุภาชนะบรรจุ เป็นต้น ก่อนการบรรจุและผนึกฝาภาชนะสุรา

3) ชำระภาษีเมื่อมีการปล่อยน้ำเบียร์ออกจากถึงพักน้ำเบียร์ผ่านมาตรวัดเบียร์เพื่อนำเบียร์มาบรรจุภาชนะโดยผู้ผลิตเบียร์ต้องแจ้งปริมาณเบียร์พร้อมชำระค่าภาษีเบียร์ล่วงหน้าต่อเจ้าพนักงานสรรพสามิตก่อนนำเบียร์ไปบรรจุภาชนะ

ผู้ที่ได้รับอนุญาตทำสุราจะไม่สามารถนำสุราที่ยังไม่ได้เสียภาษีออกจากโรงงานสุราเว้นแต่ได้รับอนุญาตจากอธิบดี<sup>43</sup>

## 2. กรณีสุรานำเข้า

กฎหมายสุราไม่ได้กำหนดจุดการจัดเก็บภาษี (Tax Point) กรณีสุรานำเข้าเช่นกัน ในทางปฏิบัติจุดการจัดเก็บภาษีสูรานำเข้าเกิดขึ้นพร้อมกับการจัดเก็บอากรสุราโดยกรมศุลกากร กล่าวคือ เกิดขึ้นก่อนการขนย้ายสุรานำเข้าออกจากด่านศุลกากร การจัดเก็บภาษีเกิดขึ้นเมื่อมีการชำระภาษีเพื่อแลกกับแสดมปีสุรา โดยผู้นำเข้าต้องยื่นแบบรายการภาษีเพื่อขอซื้อแสดมปีที่สำนักงานสรรพสามิตในท้องที่ที่จะนำเข้าสุรา เจ้าหน้าที่ตรวจสอบความถูกต้องและควบคุมการปิดแสดมปีที่ภาชนะที่บรรจุ ณ ด่านศุลกากร ก่อนขนสุราผ่านด่านศุลกากร<sup>44</sup> หรือพร้อมกับการจัดเก็บอากรขาเข้าตามกฎหมายศุลกากรกรณีสุราที่ได้รับอนุญาตให้ปิดแสดมปีในโรงงานผู้ผลิตสุราในต่างประเทศ<sup>45</sup>

### 3.1.5 การบริหารจัดการเก็บภาษีสูรา

#### 1) ระบบใบอนุญาต

การขออนุญาตตั้งโรงงานสุราหรือสถานที่ทำสุรา

ในการทำสุรานั้นมีกฎหมายที่ใช้เป็นหลักดังต่อไปนี้

1. ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง วิธีบริหารงานสุรา พ.ศ. 2543 ลงวันที่ 6 ตุลาคม 2543

<sup>43</sup> พระราชบัญญัติภาษีสูรา พ.ศ. 2493 มาตรา 13

<sup>44</sup> พระราชบัญญัติภาษีสูรา พ.ศ. 2493 มาตรา 10 ทวิ

<sup>45</sup> พระราชบัญญัติภาษีสูรา พ.ศ. 2493 มาตรา 8 ฉ

2. ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง วิธีการบริหารงานสุรา พ.ศ. 2543 (ฉบับที่ 2) ลงวันที่ 21 ธันวาคม 2543
3. ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง วิธีการบริหารงานสุรา พ.ศ. 2544 (ฉบับที่ 3) ลงวันที่ 12 ธันวาคม 2544 (แก้ไขชุมชน)
4. ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง วิธีการบริหารงานสุรา พ.ศ. 2546 (ฉบับที่ 4) ลงวันที่ 21 มกราคม 2546 (กลั่นชุมชน)
5. ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง วิธีการบริหารงานสุรา พ.ศ. 2546 (ฉบับที่ 5) ลงวันที่ 12 กันยายน 2546 (กลั่นชุมชน)
6. ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง วิธีการบริหารงานสุรากลั่นชนิดสุราสามทับ (เอทานอล) เพื่อใช้เป็นเชื้อเพลิง พ.ศ. 2550 ลงวันที่ 24 กันยายน 2550
7. ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง วิธีการบริหารงานสุรากลั่นชนิดสุราสามทับ (เอทานอล) เพื่อใช้เป็นเชื้อเพลิง (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2554 ลงวันที่ 2 มิถุนายน 2554
8. ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง วิธีการบริหารงานสุรากลั่นชนิดสุราสามทับ (เอทานอล) เพื่อใช้เป็นเชื้อเพลิง (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2555 ลงวันที่ 2 มีนาคม 2555
9. ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่องหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขการอนุญาตให้ทำและขายสุรากลั่นชุมชน พ.ศ. 2546 ลงวันที่ 22 มกราคม 2546 และฉบับแก้ไขเพิ่มเติมรวม 5 ฉบับ
10. ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่องหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขการอนุญาตให้ทำและขายสุราแช่ชนิดสุราผลไม้ สุราแช่พื้นเมือง และสุราแช่อื่นนอกจากเบียร์ พ.ศ. 2546 ลงวันที่ 22 มกราคม 2546 และฉบับแก้ไขเพิ่มเติมรวม 3 ฉบับ
11. ระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยการควบคุมสถานที่ทำสุราชุมชน พ.ศ. 2549
12. ระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยการควบคุมโรงงานสุรากลั่น พ.ศ. 2533
13. ระเบียบควบคุมการทำสุราแช่
14. ระเบียบกรมสรรพสามิต ว่าด้วยการควบคุมโรงงานการทำสุราแช่ชนิดเบียร์ที่ทำในราชอาณาจักร พ.ศ. 2526
15. ประกาศกระทรวงอุตสาหกรรม เรื่องหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการพิจารณาอนุญาตโรงงานสุรา ลงวันที่ 3 เมษายน 2543
16. ประกาศกระทรวงทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม เรื่อง กำหนดประเภทและขนาดของโครงการหรือกิจการซึ่งต้องจัดทำรายงานการวิเคราะห์ผลกระทบสิ่งแวดล้อม และหลักเกณฑ์วิธีการ ระเบียบปฏิบัติ และแนวทางการจัดทำรายงานวิเคราะห์ผลกระทบสิ่งแวดล้อม ลงวันที่ 16 มิถุนายน 2552
17. อื่นๆ ได้แก่ สัญญาว่าด้วยการอนุญาตให้ทำและขายสุรา

## คุณสมบัติ หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการพิจารณาอนุญาตโรงงานสุรา

### 1. สุรากลั่น

คุณสมบัติของผู้อนุญาตทำสุรากลั่น<sup>46</sup> ตามวิธีการบริหารงานสุรา<sup>47</sup>

1. สุราพิเศษ (บางประเภท) เช่น วิสกี้ บรั่นดี ยิน ผู้ขออนุญาตต้องมีคุณสมบัติ ดังนี้

1) เป็นบริษัทจำกัดที่จดทะเบียนตามกฎหมายไทย และมีผู้ถือหุ้นสัญชาติไทยไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบเอ็ด

2) มีคุณสมบัติตามประกาศกระทรวงยุติธรรม เรื่องหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการพิจารณาอนุญาตโรงงานสุรา ลงวันที่ 3 เมษายน พ.ศ. 2543 ดังนี้

(1) กำลังการผลิตคิดที่ 28 ดีกรี ขึ้นต่ำนวันละ 30,000 ลิตร

(2) พื้นที่โรงงานไม่น้อยกว่า 200 ไร่ หากกำลังการผลิตเกินกว่าวันละ 30,000 ลิตรต้องเพิ่มขนาดพื้นที่มากขึ้นให้สอดคล้องกับกำลังการผลิตที่เพิ่มขึ้น

(3) อยู่ห่างแม่น้ำลำคลองสาธารณะที่ใช้สัญจรทางน้ำตามปกติและคลองชลประทานไม่น้อยกว่า 2 กิโลเมตร

2. สุรากลั่น (ประเภท) สุราขาว สุราผสม สุราปรุงพิเศษ สุราพิเศษ ผู้ขออนุญาตต้องมีคุณสมบัติ ดังนี้

1) เป็นบริษัทจำกัดที่จดทะเบียนตามกฎหมายไทย และมีผู้ถือหุ้นสัญชาติไทยไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบเอ็ด

2) มีคุณสมบัติตามประกาศกระทรวงยุติธรรม เรื่องหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการพิจารณาอนุญาตโรงงานสุรา ลงวันที่ 3 เมษายน พ.ศ. 2543 ดังนี้

(1) กำลังการผลิตคิดที่ 28 ดีกรี ขึ้นต่ำนวันละ 90,000 ลิตร

(2) พื้นที่โรงงานไม่น้อยกว่า 350 ไร่ หากกำลังการผลิตเกินกว่าวันละ 90,000 ลิตรต้องเพิ่มขนาดพื้นที่มากขึ้นให้สอดคล้องกับกำลังการผลิตที่เพิ่มขึ้น

<sup>46</sup> สุรากลั่น คือ สุราที่ได้กลั่นแล้วและให้หมายความรวมถึงสุรากลั่นที่ได้ผสมกับสุราแช่แล้วแต่มีแรงแอลกอฮอล์เกินกว่าสิบห้าดีกรีด้วย เช่น สุราสามทับ สุราขาว สุราผสม สุราปรุงพิเศษและสุราพิเศษเป็นต้น (พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 4 )

<sup>47</sup> ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง วิธีการบริหารงานสุรา พ.ศ. 2543 ประกาศ ณ วันที่ 6 ตุลาคม พ.ศ. 2543

(3) อยู่ห่างแม่น้ำลำคลองสาธารณะที่ใช้สัญจรทางน้ำตามปกติและคลองชลประทานไม่น้อยกว่า 2 กิโลเมตร

คุณสมบัติของผู้อนุญาตทำเอทานอล<sup>48</sup> ตามวิธีการบริหารงานสุรา<sup>49</sup>

ขออนุญาตมีคุณสมบัติ ดังนี้ คือต้องเป็นนิติบุคคลซึ่งจดทะเบียนตามกฎหมายไทย มีผู้ถือหุ้นสัญชาติไทยไม่น้อยกว่าร้อยละ 51 ของจำนวนหุ้นทั้งหมด เว้นแต่กรณีผู้ประสงค์จะขออนุญาตดังกล่าวเป็นผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนว่าด้วยกฎหมายการส่งเสริมการลงทุน

หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการพิจารณาอนุญาตโรงงานสุรากลั่น<sup>50</sup>

#### 1. ขนาดโรงงาน

1) ประเภทวิสกี้ บรันดี ยิน ต้องมีกำลังการผลิตที่ 28 ตีกรี ขึ้นต่ำนวันละ 30,000 ลิตร และมีพื้นที่ไม่น้อยกว่า 200 ไร่ หากกำลังการผลิตเกินกว่า 30,000 ลิตร จะต้องเพิ่มขนาดพื้นที่มากขึ้นให้สอดคล้องตามหลักกำลังการผลิตที่เพิ่มมากขึ้น

2) ประเภทอื่น ต้องมีกำลังการผลิตที่ 28 ตีกรีขึ้นต่ำนวันละ 90,000 ลิตร และมีพื้นที่ไม่น้อยกว่า 350 ไร่และหากกำลังการผลิตเกินกว่าวันละ 90,000 ลิตรจะต้องเพิ่มขนาดพื้นที่มากขึ้นให้สอดคล้องตามกำลังการผลิตที่เพิ่มเพิ่มมากขึ้น

2. ต้องได้รับอนุญาตทำสุรจากกรมสรรพสามิต

3. ต้องใช้วัตถุดิบสำหรับผลิตน้ำสุรจากภายในประเทศไม่น้อยกว่าร้อยละ 60

4. ต้องห่างแม่น้ำลำคลองสาธารณะที่ใช้สัญจรทางน้ำตามปกติและคลองชลประทานเป็นระยะทางไม่น้อยกว่า 2 กิโลเมตร

5. การรวบรวมและ/หรือการบำบัดน้ำกากสำคัญต้องเป็นระบบปิดเพื่อป้องกันกลิ่น

6. ต้องไม่มีการระบายน้ำทิ้งใดๆออกจากพื้นที่

7. สุราที่ผลิตต้องมีคุณภาพตามมาตรฐานผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรมสุรา

<sup>48</sup> เอทานอล หมายความว่า สุรากลั่นชนิดสุรสามทับที่มีแรงแอลกอฮอล์ตั้งแต่ 99.8 ตีกรีขึ้นไป

เอทานอลแปลงสภาพ หมายความว่า เอทานอลที่ได้ผสมกับน้ำมันเชื้อเพลิง ตามสูตรการแปลงสภาพที่กรมสรรพสามิตกำหนด

<sup>49</sup> ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง วิธีการบริหารงานสุรากลั่นชนิดสุรสามทับ (เอทานอล) เพื่อใช้เป็นเชื้อเพลิง (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2555 ลงวันที่ 2 มีนาคม 2555

<sup>50</sup> ประกาศกระทรวงอุตสาหกรรม เรื่องหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการพิจารณาอนุญาตโรงงานสุรา ลงวันที่ 3 เมษายน 2543

8. ต้องมีเครื่องมือตรวจวิเคราะห์คุณภาพน้ำสุราตามมาตรฐานผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรมประจำโรงงาน

9. ต้องพัฒนาเข้าสู่ระบบการจัดการสิ่งแวดล้อมตามมาตรฐานสากลภายในกำหนด 3 ปี นับแต่วันที่เริ่มแจ้งประกอบกิจการ

## 2. สุราแช่

คุณสมบัติของผู้อนุญาตทำสุราแช่<sup>51</sup> ตามวิธีการบริหารงานสุรา<sup>52</sup>

1. เบียร์ ผู้ขออนุญาตต้องมีคุณสมบัติ ดังนี้

1) เป็นบริษัทจำกัดที่จดทะเบียนตามกฎหมายไทย และมีผู้ถือหุ้นสัญชาติไทยไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบเอ็ด

2) ทุนจดทะเบียนไม่ต่ำกว่า 10 ล้านบาท และมีเงินค่าหุ้นหรือเงินลงทุนที่ชำระแล้วไม่น้อยกว่า 10 ล้านบาท

3) ขนาดโรงเบียร์

(1) โรงเบียร์ขนาดใหญ่<sup>53</sup> (Major Brewery) ปริมาณการผลิตไม่ต่ำกว่า 10 ล้านลิตรต่อปี เป็นโรงเบียร์ที่มีขนาดกำลังการผลิตสูงใช้เงินลงทุนค่อนข้างมาก โรงเบียร์ขนาดใหญ่แห่งแรกของไทยคือ โรงงานเบียร์ บริษัท บุญรอดบริวเวอรี่ จำกัด จำหน่ายครั้งแรกในปี พ.ศ. 2476 การตั้งโรงงานเบียร์ขนาดใหญ่กำหนดให้ต้องมีปริมาณการผลิตไม่ต่ำกว่า 10-100 ล้านลิตรต่อปี<sup>54</sup> ทั้งนี้ ปริมาณการผลิตเบียร์แต่ละโรงจะขึ้นอยู่กับการทำสัญญากับกรมสรรพสามิต หากมีการเปลี่ยนแปลงปริมาณการผลิตเพิ่มขึ้นจากสัญญาต้องมีการขออนุญาตและแก้ไขสัญญาทุกครั้งกับกรมสรรพสามิต

<sup>51</sup> สุราแช่ คือ สุราที่ไม่ได้กลั่นและให้หมายความรวมถึงสุรากลั่นที่ได้ผสมกับสุราแช่แล้วแต่มีแรงแอลกอฮอล์ไม่เกินกว่าสิบห้าดีกรีด้วย เช่น เบียร์ ไวน์ สปาร์กลิงไวน์ และสุราแช่พื้นเมือง เป็นต้น (พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 4 )

<sup>52</sup> ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง วิธีการบริหารงานสุรา พ.ศ. 2543 ประกาศ ณ วันที่ 6 ตุลาคม พ.ศ. 2543

<sup>53</sup> ชลธาร วิศรุตวงศ์ และคณะ, “การศึกษาเชิงเปรียบเทียบภาษีสุรา : กรณีศึกษาประเทศไทย สิงคโปร์ ฟิลิปปินส์ เกาหลี ออสเตรเลีย และประชาคมยุโรปสำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ(สสส.)และศูนย์วิจัยปัญหาสุรา(ศวส.), 2554 , น.25

<sup>54</sup> ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่องหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการอนุญาตผลิตและจำหน่ายเบียร์ ประกาศ ณ วันที่ 6 มกราคม พ.ศ. 2535

การผลิตเบียร์ต้องขออนุญาตจากกรมสรรพสามิต<sup>55</sup> เช่นเดียวกับสุรา ประเภทอื่น ๆ วิธีการจัดเก็บภาษีเบียร์ใช้เจ้าหน้าที่ประเมินภาษีผ่านระบบมาตรวัดเบียร์ ผู้ผลิตเบียร์ ต้องแจ้งปริมาณเบียร์พร้อมชำระภาษีล่วงหน้าต่อเจ้าหน้าที่ โดยยื่นคำขอต่อเจ้าหน้าที่ควบคุมโรงงาน พร้อมแสดงหนังสือส่งจ่ายน้ำเบียร์จากเจ้าหน้าที่ เพื่อให้เจ้าหน้าที่ควบคุมโรงงานตรวจสอบจำนวน เบียร์ที่ขอเข้าไปบรรจุภาชนะว่ามีชนิดถูกต้องและไม่เกินปริมาณเบียร์ที่ชำระภาษีไว้ เมื่อตรวจสอบแล้ว ถูกต้องเจ้าหน้าที่ควบคุมโรงงานจึงจะอนุญาตให้ทำการบรรจุภาชนะ โดยทำลายตราและไขกุญแจที่ ท่อทางจ่ายเบียร์จากถังและที่เครื่องบรรจุ เมื่อบรรจุภาชนะเสร็จเรียบร้อยแล้ว เจ้าหน้าที่ควบคุม โรงงานจะลั่นกุญแจและผนึกตราที่ท่อทางและเครื่องบรรจุภาชนะไว้เช่นเดิม

เนื่องจากการลงทุนสร้างโรงงานเบียร์ขนาดใหญ่ใช้เงินลงทุนสูงนับร้อยล้านบาท พันล้านบาททำให้มีจำนวนผู้ผลิตและจำหน่ายเบียร์มีจำนวนไม่มากนัก

(2) โรงงานเบียร์ขนาดเล็ก โรงงานเบียร์ขนาดเล็ก<sup>56</sup> มี 2 ประเภทได้แก่

1. Microbrewery เป็นโรงงานที่มีกำลังการผลิตต่ำกว่าโรงงาน เบียร์ขนาดใหญ่มีระบบการผลิตและจำหน่ายเช่นเดียวกับโรงงานเบียร์ขนาดใหญ่

2. Brew Pub เป็นโรงงานเบียร์ที่สร้างให้เป็นส่วนหนึ่งของ ภัตตาคาร โรงแรมหรือร้านอาหาร ผลิตเบียร์สด และจำหน่ายเบียร์ภายในสถานที่นั้น

สำหรับประเทศไทย รัฐไม่อนุญาตให้เอกชนตั้งโรงงานเบียร์ขนาดเล็กแบบ Microbrewery ซึ่งมีกรรมวิธีการผลิตแบบโรงงานขนาดใหญ่เพราะก่อให้เกิดความได้เปรียบต่อ โรงงานเบียร์ขนาดใหญ่ แต่อนุญาตให้มีการตั้งโรงงานเบียร์แบบ Brew Pub ได้ โดยกำหนด หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการผลิตและจำหน่ายในทำนองเดียวกับโรงงานเบียร์ขนาดใหญ่ จะมีส่วนต่าง คือ การกำหนดจุดจำหน่ายเบียร์ให้จำหน่ายได้เฉพาะในสถานที่ที่ขออนุญาตและจำกัดกำลังการผลิต เบียร์ไม่น้อยกว่า 1 แสนลิตร แต่ไม่เกิน 1 ล้านลิตรต่อปี

2. สุราแช่ผลไม้ ผู้ขออนุญาตต้องมีคุณสมบัติ ดังนี้

<sup>55</sup> ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง วิธีการบริหารงานสุรา พ.ศ. 2543 ประกาศ ณ วันที่ 6 ตุลาคม พ.ศ. 2543 ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่องหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการอนุญาตผลิตและจำหน่ายเบียร์ ประกาศ ณ วันที่ 6 มกราคม พ.ศ. 2535 และประกาศกรมฯ (ฉบับที่ 2) และ (ฉบับที่ 3) ลงวันที่ 23 พฤษภาคม 2538 และลงวันที่ 30 มิถุนายน 2540 ตามลำดับ

<sup>56</sup> ชลธาร์ วิศวรงค์ และคณะ, “การศึกษาเชิงเปรียบเทียบภาษีสุรา : กรณีศึกษาประเทศไทย สิงคโปร์ ฟิลิปปินส์ เกาหลี ออสเตรเลีย และประชาคมยุโรป” สำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ(สสส.)และ ศูนย์วิจัยปัญหาสุรา(ศวส.),2554 , น.25



1) เป็นบริษัทจำกัดที่จดทะเบียนตามกฎหมายไทย และมีผู้ถือหุ้นสัญชาติไทยไม่น้อยกว่าร้อยละห้าสิบเอ็ด

2) เป็นสหกรณ์

3) ไม่มีข้อกำหนดวงเงินลงทุน และขนาดของโรงงาน

3. สุราแช่พื้นเมือง<sup>57</sup> และสุราแช่อื่นๆ

1) เป็นสหกรณ์การเกษตร และในข้อบังคับของสหกรณ์ต้องมีการกำหนดวัตถุประสงค์เพื่อทำการผลิตและจำหน่ายสุราด้วย

2) ไม่มีข้อกำหนดวงเงินลงทุนและขนาดของโรงงาน

คุณสมบัติของผู้อนุญาตทำและขายสุราแช่และผลิตภัณฑ์<sup>58</sup> ตามวิธีการบริหารงานสุรา<sup>59</sup>

1) เป็นสหกรณ์

2) เป็นกลุ่มบุคคลธรรมดา ผู้มีสัญชาติไทยตามกฎหมายเกี่ยวกับวิสาหกิจชุมชน

3) เป็นกลุ่มเกษตรกรที่จดทะเบียนตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 และมีภูมิลำเนาอยู่ในพื้นที่ที่สถานที่ทำสุรที่ตั้งอยู่ขณะที่ยื่นขออนุญาต

4) เป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่มีผู้ถือหุ้นทุกคนมีสัญชาติไทยและมีภูมิลำเนาอยู่ในพื้นที่ที่สถานที่ทำสุรที่ตั้งอยู่ขณะที่ยื่นขออนุญาต

5) เป็นองค์กรเกษตรกรตามพระราชบัญญัติกองทุนฟื้นฟูและพัฒนาเกษตรกร พ.ศ. 2542 และมีภูมิลำเนาอยู่ในพื้นที่ที่สถานที่ทำสุรที่ตั้งอยู่ขณะที่ยื่นขออนุญาต

6) หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการทำและขายสุรา

<sup>57</sup> สุราแช่พื้นเมืองนั้นทำจากข้าว ได้แก่ อกุ น้ำขาวหรือสาโท ส่วนที่ทำจากน้ำตาล ได้แก่ กระจกหรือน้ำตาลเมา

<sup>58</sup> สุราแช่และผลิตภัณฑ์ หมายความว่า สุราแช่ชนิดสุราผลไม้ สุราแช่พื้นเมือง และผลิตภัณฑ์จากผลผลิตทางการเกษตรที่มีแรงแอลกอฮอล์ไม่เกิน 15 ดีกรีซึ่งไม่รวมถึงสุราแช่ชนิดเบียร์

ทั้งนี้ สุราแช่และผลิตภัณฑ์ตามหลักเกณฑ์นี้จะต้องทำขึ้นโดยวิธีการดังต่อไปนี้

1. นำวัตถุดิบซึ่งเป็นผลไม้หรือน้ำผลไม้ หรือผลผลิตทางการเกษตรใดๆ ไปหมักกับเชื้อสุราให้มีแรงแอลกอฮอล์ไม่เกิน 15 ดีกรี

2. กรณีนำสุราแช่ที่ได้ข้างต้นไปผสมกับสุรากลั่นแล้วมีแรงแอลกอฮอล์ไม่เกิน 15 ดีกรี

<sup>59</sup> ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง วิธีการบริหารงานสุรา พ.ศ. 2544 (ฉบับที่ 3) ลงวันที่ 12 ธันวาคม 2544 (แช่ชุมชน)

- (1) ใช้เครื่องจักรมีกำลังรวม ต่ำกว่า 5 แรงม้า หรือ
- (2) ใช้คนงานน้อยกว่า 7 คน หรือ
- (3) ถ้าใช้เครื่องจักรและคนงาน เครื่องจักรต้องมีกำลังรวมต่ำกว่า 5 แรงม้าและคนงานต้องน้อยกว่า 7 คน

คุณสมบัติของผู้อนุญาตทำและขายสุรากลั่นชุมชน<sup>60</sup> ตามวิธีการบริหารงานสุรา<sup>61</sup>

- 1) เป็นสหกรณ์
- 2) เป็นกลุ่มบุคคลธรรมดา ผู้มีสัญชาติไทยตามกฎหมายเกี่ยวกับวิสาหกิจชุมชน
- 3) เป็นกลุ่มเกษตรกรที่จดทะเบียนตามพระราชบัญญัติสหกรณ์ พ.ศ. 2542 และมีภูมิลำเนาอยู่ในพื้นที่ที่สถานที่ทำสุราตั้งอยู่ขณะที่ยื่นขออนุญาต
- 4) เป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่มีผู้ถือหุ้นทุกคนมีสัญชาติไทยและมีภูมิลำเนาอยู่ในพื้นที่ที่สถานที่ทำสุราตั้งอยู่ขณะที่ยื่นขออนุญาต
- 5) เป็นองค์กรเกษตรกรตามพระราชบัญญัติกองทุนฟื้นฟูและพัฒนาเกษตรกร พ.ศ. 2542 และมีภูมิลำเนาอยู่ในพื้นที่ที่สถานที่ทำสุราตั้งอยู่ขณะที่ยื่นขออนุญาต
- 6) หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการทำและขายสุรา
  - (1) ต้องแยกออกจากส่วนที่ใช้อยู่อาศัยโดยชัดเจน
  - (2) ต้องตั้งอยู่ในทำเลและสภาพแวดล้อมแวดล้อมที่เหมาะสม
  - (3) ต้องตั้งอยู่ห่างจากแหล่งน้ำสาธารณะไม่น้อยกว่า 100 เมตร
  - (4) ต้องมีระบบบำบัดน้ำเสียที่ไม่ก่อให้เกิดมลภาวะต่อสิ่งแวดล้อม

<sup>60</sup> สุรากลั่นชุมชน หมายความว่า สุรากลั่นชนิดขาวที่สร้างขึ้นโดยวิธีการ ดังนี้

1. นำวัตถุดิบจำพวกข้าวหรือแป้ง หรือผลไม้ หรือน้ำผลไม้ หรือผลผลิตทางการเกษตรอื่นๆไปหมักกับเชื้อสุราเพื่อให้เกิดแอลกอฮอล์ตามที่ต้องการ

2. นำสุราที่ได้ตาม 1 ไปต้มกลั่นโดยใช้เครื่องต้มกลั่นสุราที่ติดตั้งในสถานที่ทำสุราที่ได้รับอนุญาต  
สุรากลั่นชุมชนมีคุณสมบัติดังนี้

1. ต้องมีแรงแอลกอฮอล์เกินกว่า 15 ดีกรีแต่ไม่เกิน 40 ดีกรี
2. ต้องมีปริมาณเมทิลแอลกอฮอล์ ฟิวเซลอยล์ เฟอร์ฟิวรัส เอสเทอร์ แอลดีไฮด์ เอทิลคาร์บาเมต วัตถุเจือปนอาหารประเภทกรดเบนโซอิก และสารปนเปื้อนในน้ำสุราโดยเฉพาะสารหนูและตะกั่วไม่เกินมาตรฐานที่กระทรวงอุตสาหกรรมกำหนด

<sup>61</sup> ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง วิธีการบริหารงานสุรา พ.ศ. 2546 (ฉบับที่ 4) ลงวันที่ 21 มกราคม 2546 (กลั่นชุมชน)

(5) ต้องใช้เครื่องจักรที่มีกำลังรวมต่ำกว่า 5 แรงม้า หรือใช้คนงาน น้อยกว่า 7 คน หรือใช้เครื่องจักรและคนงานซึ่งเครื่องจักรต้องมีกำลังรวมต่ำกว่า 5 แรงม้าและคนงานน้อยกว่า 7 คน

#### หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการพิจารณาอนุญาตโรงงานสุรากลั่น<sup>62</sup>

1. ต้องได้รับอนุญาตทำสุราจากกรมสรรพสามิต
2. ต้องมีการติดตั้งเครื่องจักรอุปกรณ์และหรือกระบวนการผลิตที่ถูกสุขลักษณะ
3. การรวบรวมและ/หรือการบำบัดน้ำกากสาต้องเป็นระบบปิดเพื่อป้องกันกลิ่น
4. ต้องไม่มีการระบายน้ำทิ้งใดๆออกจากโรงงาน
5. สุราที่ผลิตต้องมีคุณภาพตามมาตรฐานผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรมสุรา
6. ต้องมีเครื่องมือตรวจวิเคราะห์คุณภาพน้ำสุราตามมาตรฐานผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรมประจำโรงงาน
7. ต้องพัฒนาเข้าสู่ระบบการจัดการสิ่งแวดล้อมตามมาตรฐานสากลภายในกำหนด 3 ปีนับแต่วันที่เริ่มแจ้งประกอบกิจการ

#### หลักเกณฑ์และอัตราเพดานค่าธรรมเนียมใบอนุญาตขายสุรา

ใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 1 เป็นการขายสุราทุกชนิด ครั้งหนึ่งตั้งแต่ 10 ลิตรขึ้นไป ค่าธรรมเนียม 7,500 บาทต่อปี (เพดานอัตราค่าธรรมเนียม 10,000 บาท)

ใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 2 เป็นการขายสุราที่ผลิตในประเทศ ครั้งหนึ่งตั้งแต่ 10 ลิตรขึ้นไป ขึ้นกับปริมาณสุราที่ยื่นใบอนุญาตขาย ดังนี้ การขายสุราไม่เกิน 6,000 ลิตร ค่าธรรมเนียม 200 บาทต่อปี การขายสุรา 6,000-20,000 ลิตร ค่าธรรมเนียม 600 บาทต่อปี การขายสุรา 20,000-32,000 ลิตร ค่าธรรมเนียม 1,200 บาทต่อปี และการขายสุราเกิน 32,000 ลิตรขึ้นไป หรือไม่กำหนดปริมาณสุรา ค่าธรรมเนียม 1,500 บาทต่อปี ส่วนการขายสุราชนิดผลไม้ สุราแช่พื้นเมือง และผลิตภัณฑ์จากผลผลิตทางการเกษตร (ไม่เกิน 15 ดีกรี) ที่ใช้เครื่องจักรที่มีกำลังรวมต่ำกว่า 5 แรงม้า หรือใช้คนงานน้อยกว่า 7 คน ยกเว้นเบียร์ขายครั้งหนึ่ง 10 ลิตรขึ้นไป ค่าธรรมเนียม 100 บาทต่อปี (เพดานอัตราค่าธรรมเนียม 5,000 บาท)

ใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 3 เป็นการขายสุราทุกชนิด ครั้งหนึ่งเป็นจำนวนต่ำกว่า 10 ลิตรตามเขตพื้นที่ที่ขออนุญาต ดังนี้ เขตกรุงเทพฯ เทศบาลนคร เมืองพัทยา ค่าธรรมเนียม 1,500 บาทต่อปี เขตอื่นๆ ค่าธรรมเนียม 1,000 บาทต่อปี (เพดานอัตราค่าธรรมเนียม 2,000 บาท)

<sup>62</sup> ประกาศกระทรวงอุตสาหกรรม เรื่องหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการพิจารณาอนุญาตโรงงานสุรา ลงวันที่ 3 เมษายน 2543

ใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 4 เป็นการขายสุราที่ผลิตในประเทศ ครั้งหนึ่งเป็นจำนวนต่ำกว่า 10 ลิตร ตามเขตพื้นที่ที่ขออนุญาต และใช้บังคับแก่ผู้ขายเร่ด้วย<sup>63</sup> ดังนี้ เขตกรุงเทพฯ เทศบาลนคร เมืองพัทยา ค่าธรรมเนียม 100 บาทต่อปี เขตเทศบาลเมือง เขตเทศบาลตำบล ค่าธรรมเนียม 50 บาทต่อปี เขตอื่นๆ ค่าธรรมเนียม 10 บาทต่อปี (เขตอำเภออัตราค่าธรรมเนียม 200 บาท)

ใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 5 เป็นการขายสุราทุกชนิด ครั้งหนึ่งเป็นจำนวนต่ำกว่า 10 ลิตร เพื่อดื่ม ณ สถานที่ขายเป็นการชั่วคราวไม่เกิน 10 วัน ค่าธรรมเนียมฉบับละ 100 บาท (เขตอำเภออัตราค่าธรรมเนียม 300 บาท)

ใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 6 เป็นการขายสุราที่ผลิตในประเทศ ครั้งหนึ่งเป็นจำนวนต่ำกว่า 10 ลิตร เพื่อดื่ม ณ สถานที่ขายเป็นการชั่วคราวไม่เกิน 10 วัน ตามเขตพื้นที่ที่ขออนุญาต ดังนี้ เขตกรุงเทพฯ เทศบาลนคร เมืองพัทยา ค่าธรรมเนียม 50 บาทต่อปี เขตเทศบาลเมือง เขตเทศบาลตำบล ค่าธรรมเนียม 25 บาทต่อปี เขตอื่นๆ ค่าธรรมเนียม 12.50 บาทต่อปี (เขตอำเภออัตราค่าธรรมเนียม 100 บาท)

ใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 7 เป็นการขายสุราทุกชนิด ครั้งหนึ่งเป็นจำนวนต่ำกว่า 10 ลิตร เพื่อดื่มภายในสมาคมหรือสโมสร แบ่งออกเป็น การขายสุราทุกชนิด ค่าธรรมเนียม 200 บาทต่อปี การขายสุราที่ทำในประเทศ ค่าธรรมเนียม 50 บาท (เขตอำเภออัตราค่าธรรมเนียม 300 บาท)

## 2) ระบบแสตมป์<sup>64</sup>

### กรณีสุราที่ทำในราชอาณาจักร

การปิดและขีดฆ่าแสตมป์สุรา สำหรับสุราที่ทำในราชอาณาจักร กำหนดให้ผู้ได้รับอนุญาตทำสุราต้องเสียภาษีสุราโดยปิดแสตมป์สุราที่ภาชนะบรรจุสุราในอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวงก่อนขนออกจากโรงงานสุรา การเสียภาษีให้กระทำโดยการปิดแสตมป์สุราที่ภาชนะบรรจุสุราในความควบคุมของพนักงานเจ้าหน้าที่ สุราที่ทำในราชอาณาจักร ถ้ามีการเปลี่ยนแปลงภาชนะที่บรรจุ ให้ผู้ได้รับใบอนุญาตปิดแสตมป์สุราใหม่ที่ภาชนะบรรจุสุราโดยไม่ต้องเสียภาษีอีก<sup>65</sup> และการปิดแสตมป์สุราจะเป็นผลสมบูรณ์ต่อเมื่อได้ปิดครบถ้วนตามอัตรา และได้ขีดฆ่าแสตมป์นั้นแล้วอีกทั้งการปิดและขีดฆ่าแสตมป์สุราให้เป็นไปตามวิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง<sup>66</sup>

<sup>63</sup> พระราชบัญญัติภาษีสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 9

<sup>64</sup> วิบูลย์ บุญยศิริโรตม์ , เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต (นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2553) น.280-282

<sup>65</sup> พระราชบัญญัติภาษีสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 7

<sup>66</sup> พระราชบัญญัติภาษีสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 9

สำหรับวิธีการปิดและขีดฆ่าแสตมป์สุรานั้นสำหรับสุราที่ทำในราชอาณาจักรนั้นให้ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุรามีหน้าที่ปิดแสตมป์สุราและขีดฆ่าแสตมป์ในความควบคุมของพนักงานเจ้าหน้าที่ โดยให้ใช้กาวทาด้านหลังดวงแสตมป์ให้เต็มดวงแล้วปิดคร่อมปิดภาชนะ บรรจุอย่างแนบสนิทจนไม่สามารถแกะลอกออกได้ และอยู่ในสภาพที่ดวงแสตมป์จะต้องถูกทำลายทันทีเมื่อเปิดภาชนะบรรจุนั้น ในกรณีภาชนะบรรจุสุราเป็นขวด ให้ปิดแสตมป์คร่อมบนจุกขวดโดยให้ชายแสตมป์ทั้งสองข้างปิดทาบลงมาที่คอขวด และขีดฆ่าแสตมป์โดยใช้ตราเครื่องหมายวัน เดือน ปี หรือเครื่องหมายอย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งได้รับความเห็นชอบจากเจ้าพนักงานสรรพสามิตประทับลงบนดวงแสตมป์สุราให้เห็นชัดเจนว่าแสตมป์นั้นได้ถูกขีดฆ่าแล้ว<sup>67</sup>

ลักษณะแสตมป์สุราที่ใช้ปิดภาชนะสุราที่ผลิตภายในราชอาณาจักรมีดังนี้ คือ สีเขียวใช้กับสุราขาว สีเหลืองใช้กับสุราผสม สีแดงใช้กับสุราปรุงพิเศษ สีม่วงใช้กับสุราพิเศษ ที่ต้องกำหนดวิธีปิดและขีดฆ่าแสตมป์สุราดังกล่าวก็เพื่อควบคุมการเสียภาษีโดยปิดแสตมป์สุราให้ถูกต้องครบถ้วนเป็นการป้องกันมิให้ทุจริตแกะลอกแสตมป์ที่ใช้แล้วมาใช้อีก

#### กรณีผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร

การปิดและขีดฆ่าแสตมป์ มีลักษณะดังนี้<sup>68</sup>

1. ให้ใช้แสตมป์สุราที่มีราคาเท่าค่าภาษีที่จะต้องเสียและปิดที่ภาชนะบรรจุสุราภาชนะละ 1 ดวงและใช้แสตมป์สุราที่มีสีและตามประเภทสุรา คือ แสตมป์สุราสีน้ำเงินสำหรับสุราประเภทไวน์ แชมเปญ เซอร์รี่ เวอร์มูท แสตมป์สุราสีส้มสำหรับสุราประเภทลิเคียว รัม ยิน มาร์ตินี วอคก้า สาเก เปปเปอร์มินท์ แสตมป์สุราสีม่วงสำหรับสุราประเภทบรั่นดี แสตมป์สุราเหลืองสำหรับสุราประเภทสุราจีน สุราสามทับ แสตมป์สุราสีเขียวสำหรับสุราประเภทวิสกี๊ แสตมป์สุราสีดำสำหรับสุราประเภทเบียร์ แสตมป์สุราหลายสีสลับลายสำหรับสุราทุกประเภท

2. การปิดแสตมป์สุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร สุราทุกประเภท ให้ใช้กาวทาหลังดวงแสตมป์ให้เต็มดวง แล้วปิดคร่อมภาชนะบรรจุอย่างแนบแน่นสนิทจนไม่สามารถแกะลอกออกได้ และอยู่ในสภาพที่ดวงแสตมป์จะต้องถูกทำลายทันทีเมื่อเปิดภาชนะบรรจุสุรานั้น ในกรณีภาชนะบรรจุสุราเป็นขวดให้ปิดแสตมป์คร่อมบนฝาขวดหรือจุกขวด โดยให้ชายแสตมป์สุราทั้ง 2 ข้างปิดทาบลงมาที่คอขวด

สำหรับสุราประเภทไวน์ เซอร์รี่ เวอร์มูท หรือประเภทอื่น ๆ ที่มีแรงแอลกอฮอล์ไม่เกิน 15 ดีกรี ที่บรรจุอยู่ในภาชนะบรรจุสุราซึ่งเป็นถุงอะลูมิเนียมพอลย์ หรือวัสดุอย่างอื่นที่มีจุกสำหรับรินสุรา และ

<sup>67</sup> กฎกระทรวง ฉบับที่ 54 (พ.ศ. 2516) ออกตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

<sup>68</sup> กฎกระทรวง ฉบับที่ 54 (พ.ศ. 2516) ออกตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

ภาชนะบรรจุสุรานั้นได้บรรจุอยู่ในกล่องที่ทำด้วยกระดาษหรือวัสดุอย่างอื่นอีกชั้นหนึ่ง ซึ่งพิมพ์ชื่อหรือเครื่องหมายการค้าไว้ และมีรอยปรุสามารถฉีกออก เพื่อใช้เป็นช่องสำหรับดึงจุกออกมาข้างนอกกล่องได้ ให้ทำการหลังดวงแสดมภ์สุราให้เต็มดวง แล้วปิดทาบตรงรอยปรุของกล่องอย่างแนบแน่นสนิท จนไม่สามารถแกะลอกออกได้ และอยู่ในสภาพที่ดวงแสดมภ์จะต้องถูกทำลายทันที เมื่อฉีกกล่องเพื่อเปิดจุกภาชนะบรรจุสุรา

3. การขีดฆ่าแสดมภ์สุรา (นอกจากแสดมภ์หลายสีสลับลาย) ให้ผู้มีหน้าที่ปิดแสดมภ์สุราเป็นผู้ขีดฆ่าโดยใช้ตราเครื่องหมายวัน เดือน ปี หรือเครื่องหมายอย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งเจ้าพนักงานสรรพสามิตจะได้กำหนดประทับลงบนดวงแสดมภ์สุราให้เห็นอย่างชัดเจนว่าแสดมภ์สุรานั้นได้ถูกขีดฆ่าแล้ว โดยการขีดฆ่าแสดมภ์ให้ประทับเลขรหัสจำนวนครั้งในการปิดแสดมภ์สุราและรหัสวันเดือนปี เป็นเลขจำนวน 10 หลัก เช่น เลข “1456400530” เป็นต้น และให้ผู้มีหน้าที่ปิดแสดมภ์สุราเป็นผู้ประทับ โดยใช้เครื่องประทับของกรมสรรพสามิต หรือสำนักงานสรรพสามิตจังหวัดภายใต้การควบคุมของคณะกรรมการควบคุมการปิดแสดมภ์สุราก่อนจ่ายแสดมภ์สุราให้ไปและให้ประทับเลขรหัสเป็นตัวอย่างไว้ในกรบันทึกควบคุมการปิดแสดมภ์สุราด้วย<sup>69</sup>

4. การปิดและขีดฆ่าแสดมภ์สุราชนิดหลายสีสลับลาย กรมสรรพสามิตได้กำหนดให้แสดมภ์สุราชนิดหลายสีสลับลายเป็นแสดมภ์สุราที่อนุญาตให้ผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร นำแสดมภ์สุราชนิดหลายสีสลับลายไปปิดขวดสุราและขีดฆ่าแสดมภ์สุรา ณ โรงงานสุราในต่างประเทศได้<sup>70</sup> โดยกำหนดตัวเลขรหัสแสดงถึงชื่อผู้นำเข้า ชนิดสุรา ประเภทสุรา และปีพุทธศักราช ตามรายละเอียดในบัญชี เป็นเครื่องหมายการขีดฆ่าแสดมภ์สุราที่นำไปปิดภาชนะบรรจุสุราในโรงงานต่างประเทศ โดยเลขรหัสแสดงปีพุทธศักราชตามที่ระบุไว้ในบัญชีนั้น ให้เปลี่ยนไปตามปีปฏิทินในเวลาที่ทำการขีดฆ่าแสดมภ์สุรานั้น และการขีดฆ่าแสดมภ์สุราให้ผู้นำเข้าเป็นผู้ขีดฆ่าแสดมภ์สุรา สำหรับสุราที่นำเข้า โดยประทับเครื่องหมายการขีดฆ่าให้เป็นไปตามตัวอย่างวิธีการขีดฆ่าแสดมภ์สุรา

<sup>69</sup> ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการปิดและขีดฆ่าแสดมภ์สุราต่างประเทศ พ.ศ. 2531

<sup>70</sup> ประกาศกรมสรรพสามิต ลงวันที่ 28 เมษายน 2535 กำหนดเครื่องหมายการขีดฆ่าแสดมภ์สุราสำหรับแสดมภ์สุราที่นำไปปิดภาชนะบรรจุสุราในต่างประเทศ

### 3) การใช้เครื่องหมายแสดงการเสียภาษีที่ไม่ใช่แสตมป์<sup>71</sup>

การเสียภาษีโดยวิธีอื่นนอกจากการปิดแสตมป์สุรา ในกรณีนี้คือ สุราแช่ชนิดเบียร์ที่ทำในราชอาณาจักรไม่ต้องปิดแสตมป์สุรา เพราะการทำเบียร์มีกรรมวิธียุ่งยากซับซ้อน ทำยากไม่เหมือนกับการทำสุราขาวซึ่งชาวบ้านสามารถต้มกลั่นสุราได้ทั่วไป ดังนั้น เพื่อเป็นการลดภาระของรัฐไม่ให้นับเปลืองค่าใช้จ่ายในการพิมพ์แสตมป์สุรา (สำหรับปิดขวดหรือกระป๋องเบียร์) และโรงงานเบียร์ไม่เสียเวลาปิดแสตมป์<sup>72</sup> จึงกำหนดให้เบียร์ที่ทำในราชอาณาจักรไม่ต้องปิดแสตมป์สุรา และให้ภาษีสุราแช่ชนิดเบียร์เป็นการล่วงหน้า ด้วยการแจ้งปริมาณน้ำสุราแช่ชนิดเบียร์ก่อน แล้วคำนวณค่าภาษีสุราที่แท้จริง โดยคำนวณจากปริมาณน้ำสุราแช่ชนิดเบียร์ที่บรรจุภาชนะแล้ว ตามที่ปรากฏในเครื่องมือแสดงปริมาณการวัดน้ำสุรา (มาตรวัด) หักด้วยปริมาณน้ำเบียร์ที่สูญเสียในระหว่างทำการบรรจุภาชนะ ในอัตราเฉลี่ยร้อยละ 3 ของจำนวนบรรจุทั้งหมดที่เหลือถือเป็นน้ำสุราแช่ชนิดเบียร์ที่ต้องเสียภาษี

### 4) การควบคุมทางบัญชี

การควบคุมทางบัญชีมาตรการที่กำหนดให้ผู้ได้รับใบอนุญาตบางประเภทต้องทำบัญชีประจำวันและงบเงื่อนเดือน<sup>73</sup> ดังนั้น ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา ผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุรา ประเภทที่ 1 หรือประเภทที่ 2 หรือประเภทที่ 3 ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ไซสุรา ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำหรือขายเชื้อสุราจะต้องทำบัญชีประจำวันและบัญชีงบเดือนแสดงจำนวนสุราหรือเชื้อสุรา และยื่นบัญชีงบเดือนต่อเจ้าพนักงานสรรพสามิต ตามแบบและกำหนดเวลาที่อธิบดีกำหนด และบัญชีประจำวันจะต้องเก็บรักษาไวณ สถานที่ซึ่งได้รับใบอนุญาตแต่การทำบัญชีงบเดือนมิให้ซึ่งบังคับแก่ผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 3

ข้อสังเกต ถึงแม้ว่ากฎหมายจะกำหนดให้มีการควบคุมทางบัญชีแต่ในการบริหารจัดการเก็บภาษีสุราไม่มีระบบตรวจสอบภาษีทางบัญชีเพื่อประเมินภายหลัง (Post Audit) เช่นเดียวกับภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งถ้าหากเจ้าหน้าที่ตรวจพบบัญชีที่ผิดพลาด และเสียภาษีไม่ครบถ้วน ในกรณีทำบัญชีไม่ถูกต้องหรือไม่ทำบัญชีกำหนดโทษปรับเพียงไม่เกิน 2,000 บาท<sup>74</sup> ส่วนในกรณียื่นบัญชีเท็จ กำหนดโทษปรับไม่เกิน 10,000 บาทต้องระวางโทษไม่

<sup>71</sup> วิบูลย์ บุญยศิริโรตม์ , เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต (นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช,2553) น.280

<sup>72</sup> กฎกระทรวง ฉบับที่ 85 (พ.ศ. 2526) ออกตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

<sup>73</sup> พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 27

<sup>74</sup> พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 43 วรรคหนึ่ง

เกิน 6 เดือนหรือทั้งจำทั้งปรับ<sup>75</sup> ซึ่งโทษที่กำหนดดังกล่าวอาจไม่สะท้อนกับภาษีที่ไม่ครบถ้วนและอาจไม่สูงพอที่จะป้องปรามไม่ให้เกิดการหลบเลี่ยงหรือหนีภาษีได้<sup>76</sup>

### 5) เจ้าพนักงานตรวจสอบ<sup>77</sup>

การใช้เจ้าหน้าที่ควบคุมหรือตรวจสอบ ตัวอย่างสำหรับกรณีนี้ เช่นให้เจ้าหน้าที่ไปควบคุมประจำโรงงานสุรา หรือให้พนักงานเจ้าหน้าที่ไปทำการตรวจสอบบัญชีและหลักฐานต่างๆ<sup>78</sup>

### 6) การป้องกันและปราบปราม

มาตรการป้องกันและปราบปรามสุราผิดกฎหมายเป็นมาตรการที่ใช้ควบคู่กับการบริหารจัดการเก็บภาษีสุราเพื่อป้องกันรายได้ภาษีที่จะสูญหายจากการกระทำการผลิตสุรา การขายสุรา ตลอดจนการครอบครองสุราผิดกฎหมาย โดยเฉพาะสินค้าที่มีภาวะภาษีสูงทำให้มีแรงจูงใจในการกระทำกฎหมายและมีความเสี่ยงทางรายได้ภาษีสูงมาก ดังนั้น รัฐจำเป็นต้องมีการกำหนดมาตรการสำหรับป้องกันและปราบปรามผู้กระทำความผิดกฎหมายและลงโทษผู้กระทำความผิดกฎหมายตามที่กฎหมายกำหนด

ผู้กระทำความผิดกฎหมายสุราสามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภทหลักดังนี้

1. ผู้กระทำความผิดกฎหมายภาษีสุรา ในการทำและจำหน่ายสุรากลอม (สุราที่เลียนแบบสุราตัวอื่นๆ) เช่น การทำสุราแช่และสุรากลั่นชุมชน สุรายาโดง(ยาโดง)
2. ผู้กระทำความผิดกฎหมายภาษีสุรา การกระทำความผิดส่วนใหญ่เป็นลักษณะสุราเถื่อน (สุราที่ลักลอบหนีภาษี) เช่น การนำสุราต่างประเทศติดตัวเข้ามาในราชอาณาจักรในลักษณะกองทัพนมด

หน่วยงานที่ทำหน้าที่หลักในการป้องกันและปราบปรามการกระทำความผิดกฎหมายสุราคือ กรมสรรพสามิตโดยอาศัยทักษะของเจ้าหน้าที่ในการตรวจจับ การใช้สายสืบในการปราบปรามสุราผิดกฎหมาย รวมทั้งมีการดำเนินงานตามแผนป้องกันและปราบปรามของกรมสรรพสามิตที่มีมาอย่างต่อเนื่องเป็นประจำทุกปี

<sup>75</sup> พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 43 วรรคสอง

<sup>76</sup> ชลธาร์ วิศรุตวงศ์ และคณะ, “การศึกษาเชิงเปรียบเทียบภาษีสุรา : กรณีศึกษาประเทศไทย สิงคโปร์ ฟิลิปปินส์ เกาหลี ออสเตรเลีย และประชาคมยุโรป” สำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ(สสส.)และศูนย์วิจัยปัญหาสุรา(ศวส.),2554. น.32

<sup>77</sup> ประภาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, (กรุงเทพมหานคร; สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542), น.24

<sup>78</sup> พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ฉบับที่ 7 พ.ศ. 2556 มาตรา 8 ,28,29



นอกจากมีการป้องกันและปราบปรามสุราผิดกฎหมายนอกจากกรมสรรพสามิตแล้วยังมีหน่วยงานอื่นๆอีกหลายหน่วยงานที่ทำหน้าที่ปราบปรามสุราผิดกฎหมายตามกฎหมายอื่นๆที่หน่วยงานต่างๆรับผิดชอบนอกจากพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 อาทิ กรมศุลกากร สำนักงานตำรวจแห่งชาติ และกระทรวงสาธารณสุข เป็นต้น

### 3.1.6 โครงสร้างอัตราภาษีสุรา

การแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ที่เคยมีมานั้นมีการคิดฐานภาษีและการคำนวณภาษีสุราเปลี่ยนไปตามสภาวการณ์ทางเศรษฐกิจ เป็นเวลา 13 ปีที่ ฐานภาษีสุราไม่ได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลง จนกระทั่งเมื่อวันที่ 27 สิงหาคม 2556 คณะรัฐมนตรีมีมติเห็นชอบร่างพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ฉบับที่ 7 พ.ศ. 2556 ลงวันที่ 3 กันยายน 2556 ซึ่งมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 4 กันยายน 2556 เป็นต้นไปโดยปรับปรุงโครงสร้างภาษีสุราใหม่เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีสุรา ดังนี้

1. เปลี่ยนฐานคำนวณภาษีสุราตามมูลค่าใหม่ เดิมที่ใช้ราคาขาย ณ โรงงานสุรา สำหรับสุราที่ทำในราชอาณาจักร และราคา C.I.F บวกภาษีนำเข้า สำหรับสุราที่นำเข้า เปลี่ยนมาใช้ “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” เป็นฐานในการคำนวณภาษีตามมูลค่า ทั้งสุราที่ผลิตในประเทศและสุรานำเข้า

“ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” คือ ราคาที่ผู้ได้รับอนุญาตให้ทำสุรา ผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ผู้ได้รับอนุญาตขายสุรา ได้ขายสุราให้แก่ผู้ขายปลีก โดยรวมค่าขนส่งหรือค่าบริการอย่างอื่น ทั้งนี้ ต้องเป็นราคาตามปกติในทางธุรกิจโดยสุจริตและเปิดเผย โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

2. เปลี่ยนวิธีการคำนวณภาษีใหม่ เดิมคำนวณภาษีตามมูลค่า หรือตามปริมาณ วิธีใดอัตราใดที่รัฐได้เงินภาษีมากให้ใช้วิธีนั้น เปลี่ยนมาใช้ วิธีการคำนวณภาษีทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณรวมกัน

3. ขยายเขตอำนาจอัตราภาษีสุราแช่ และอัตราภาษีสุรากลั่น

นอกจากพระราชกำหนดนี้แล้วยังมีการออกกฎกระทรวงและประกาศกระทรวง ดังนี้

1) กฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ และวิธีการ ในการกำหนดราคาสุราที่ทำในราชอาณาจักรและสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี พ.ศ. 2556

2) กฎกระทรวงกำหนดชนิดของสุราและอัตราภาษีสุรา พ.ศ. 2556

3) ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง ให้แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุรา

4) ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง กำหนดแบบและระยะเวลาให้ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา และผู้ได้รับใบอนุญาตให้นำสุราเข้ามาใน ราชอาณาจักรแจ้งชื่อผู้ได้รับใบอนุญาตให้ขายสุรา ประเภทที่ 1 หรือประเภทที่ 2 กรณีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีหลายราคา

การใช้ฐานภาษีจากราคาขายส่งช่วงสุดท้ายแต่เดิมนั้นเพราะการจัดเก็บภาษีสุราเป็นการประมูลและผูกขาดจากรัฐการคิดราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเป็นการประเมินจากเจ้าหน้าที่และมีผู้ทำสุราน้อยราย ในปัจจุบันเป็นการค้าสุราเสรีมีผู้ประกอบการนำเข้าสุราและเอกชนที่ทำสุราในประเทศ การประเมินฐานภาษีจากราคาขายส่งช่วงสุดท้ายจึงไม่เป็นไปตามกลไกตลาดและการค้าสุราโดยเสรี และได้มีการคิดคำนวณภาษีแบบใหม่ที่มีความสลับซับซ้อนรวมทั้งขึ้นอัตราภาษีสุราทุกชนิดในอัตราเพิ่มขึ้นมาก แม้รัฐมีหน้าที่ควบคุมจำกัดการบริโภคแอลกอฮอล์แต่ก็ต้องอยู่บนพื้นฐานของหลักเศรษฐศาสตร์ด้วยเพราะการควบคุมราคาไม่เป็นธรรมหรือมีราคาสูงเกินไปก็จะส่งต่อการควบคุมการบริโภคสุรา

สรุปตั้งแต่ พ.ศ. 2493 เป็นต้นมา กฎหมายภาษีสุราได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมดังต่อไปนี้

1. พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน ซึ่งได้ยกเลิกกฎหมายพระราชบัญญัติสุราอื่นก่อนหน้านี้นี้ทั้งหมด)

2. พระราชบัญญัติสุรา (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2497

3. พระราชบัญญัติสุรา (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2510

4. ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 175 ลงวันที่ 14 กรกฎาคม พ.ศ. 2515

5. ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 338 ลงวันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ. 2515

6. พระราชบัญญัติสุรา (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2521

7. พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2523

8. พระราชบัญญัติสุรา (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2525

9. พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2525

10. พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2528

10. พระราชบัญญัติสุรา (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2534

11. พระราชบัญญัติสุรา (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2534

12. พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2556

กรณีฐานภาษีนั้นเมื่อเดือนสิงหาคม 2557 กรมสรรพสามิตมีการหารือแบบโป๊กสรุปปรับฟังความเห็นจากผู้ประกอบการกลุ่มสุรา, ยาสูบ, ไพ่ และรถยนต์ โดยจะรวบรวมข้อเสนอ ความเห็นของภาคเอกชนประกอบการจัดทำ "ร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต" และ "ร่างกฎหมายภาษีสรรพสามิตระดับอนุบัญญัติ" ซึ่งเป็นการรวบรวมกฎหมายที่ใช้ปัจจุบัน 7 ฉบับ มาอยู่เป็นประมวลฉบับเดียว และรวมข้อบังคับกว่า 100 ฉบับอยู่ในร่างกฎหมายอนุบัญญัติทีเดียว

ในมุมมองของภาคเอกชน "พงศธร อังศุสิงห์" ประธานอนุกรรมการภาษีสรรพสามิต สภาหอการค้าแห่งประเทศไทย เปิดเผยว่า สภาหอการค้าเห็นด้วยกับการปฏิรูปภาษีสรรพสามิต ซึ่งกรมสรรพสามิตยืนยันว่าจะไม่เพิ่มภาระอัตราภาษี แต่จะดูที่ฐานภาษี แต่ก็ยังต้องติดตามการร่างข้อบังคับ

ต่างๆ ภายใต้ร่างกฎหมายระดับอนุบัญญัติด้วยว่า ราคาขายปลีกแนะนำที่ระบุในกฎหมายนั้น เป็นราคาสำหรับผู้ประกอบการแนะนำจริง ๆ รวมถึงอัตราต่างๆ เพราะในร่างประมวลฯ จะระบุแต่อัตราสูงสุดที่จะจัดเก็บ ส่วนอัตราที่จะเก็บภาษีจริงเป็นจำนวนเท่าใด จะระบุในอนุบัญญัติ

"ที่ผ่านมามีแต่ละกลุ่มอุตสาหกรรมเสนอความเห็นและวิธีการคิดคำนวณ แบ่งกลุ่มที่จะมีผลกระทบต่อสังคมและสุขภาพ และกลุ่มสิ่งแวดล้อม พร้อมกำหนดวัตถุประสงค์การจัดเก็บภาษีที่ชัดเจนขึ้น น่าจะทำให้การออกแบบโครงสร้างภาษี รวมถึงการกำหนดอัตราภาษีมีความชัดเจนมากกว่าเดิม และความเห็นด้วยว่า การคำนวณฐานภาษีจาก "ราคาขายปลีกแนะนำ" มีข้อดีกว่าการคิดจากราคาขายส่งช่วงสุดท้าย อย่างที่ทำนาร่องในกรณีสินค้าสุราและเบียร์ เพราะการคิดราคาขายปลีกแนะนำเป็นราคาที่สามารถรับรู้ทั่วไป ทั้งฝ่ายผู้ผลิต, ผู้ค้าส่ง, ค้าปลีก และผู้บริโภค แต่ถ้าเป็นราคาขายส่งช่วงสุดท้าย ผู้รู้ราคาที่แท้จริงจะมีเพียง 2 ฝ่ายคือ ผู้ค้าส่งและค้าปลีก อีกทั้งระบบใหม่น่าจะเป็นประโยชน์ทั้งแก่ภาคเอกชนและประชาชน พร้อมกับได้แก้ปัญหาหลายอย่างที่เกิดขึ้นในอดีตด้วย"

ส่วนความกังวลว่า อาจมีการหลบเลี่ยงแสดงราคาขายปลีกแนะนำที่ไม่สะท้อนราคาตลาด "จุมพล ริมสาคร" ที่ปรึกษาด้านการพัฒนาและบริหารการจัดเก็บภาษี กรมสรรพสามิต กล่าวว่า ราคาขายปลีกแนะนำ เป็นราคาจากผู้ผลิตกับผู้นำเข้าสินค้าเป็นผู้กำหนดว่าสินค้าแต่ละตัวควรมีมาตรฐานอย่างไร ขณะที่วิธีคิดราคา ก็มีกำหนดอยู่ในกฎหมายระดับอนุบัญญัติซึ่งรวมถึงการให้อำนาจในการกำหนดราคา โดยดูจากโครงสร้างต้นทุนของสินค้าแต่ละตัว ซึ่งผู้ผลิตและผู้นำเข้าต้องแจ้งอยู่แล้ว ในอนาคตตามหลักเกณฑ์ก็จะต้องมีการประกาศราคาขายปลีกแนะนำสินค้าแต่ละรายการผ่านเว็บไซต์ และผู้บริโภคก็จะสามารถตรวจสอบได้ว่าราคาที่แจ้งไว้กับกรมกับราคาในตลาดแตกต่างกันหรือไม่ ผู้ประกอบการก็จะถูกจับตามากขึ้น

ขณะที่ "สมชาย พูลสวัสดิ์" อธิบดีกรมสรรพสามิตกล่าวว่า เรื่องฐานราคาที่จะใช้คำนวณภาษี ก็มีแนวโน้มว่า จะใช้ราคาขายปลีกแนะนำ ซึ่งก็ยอมรับว่าการคิดราคาขายปลีกแนะนำในสินค้าแต่ละรายการ มีรายละเอียดแตกต่างกัน แต่ยืนยันว่า เรามีวิธีประเมินที่เป็นมาตรฐานจะไม่ให้เป็นภาระแก่ผู้ประกอบการ อีกทั้งวิธีการนี้จะช่วยลดดุลพินิจของเจ้าหน้าที่เป็นสำคัญด้วย<sup>79</sup>

กรณีการคิดคำนวณภาษีในการจัดเก็บภาษีสุราของไทยในปัจจุบันจัดเก็บในแบบผสม (Mixed System) กล่าวคือจัดเก็บจากทั้งฐานตามมูลค่าและฐานตามปริมาณรวมกัน ไม่ได้เก็บจากฐานภาษีตามมูลค่าเพียงฐานเดียว และในส่วนของฐานภาษีตามปริมาณ ปัจจุบันมีการจัดเก็บจากทั้งปริมาณ

<sup>79</sup> ประชาชาติธุรกิจ, "จุดเปลี่ยน "กม.ภาษีสรรพสามิต" เอกชนจับตาใส่ไม่เพิ่มภาระ"

ดีกรีแอลกอฮอล์หรือปริมาณสุราแล้วแต่จำนวนใดคิดเป็นเงินภาษีสูงกว่า แต่ผู้เขียนจะเน้นศึกษาเฉพาะฐานภาษีตามมูลค่าซึ่งปัจจุบันใช้ “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

### 1) ฐานภาษีสุราจากฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้าย

สิ่งที่เป็นเงื่อนไขให้บุคคลต้องเสียภาษีเรียกว่า “ฐานภาษี” (Tax base) หมายถึง สิ่งที่เป็นฐานประกอบกับอัตราภาษีเพื่อคำนวณให้ได้มาซึ่งจำนวนเงินค่าภาษี<sup>80</sup> การคิดคำนวณภาษีในประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีทั้งอัตราตามมูลค่าและตามปริมาณเนื่องจาก อัตราภาษีตามปริมาณจะเป็นเกณฑ์ในการกำหนดภาระขั้นต่ำที่ต้องเสียภาษีของสุราแต่ละประเภทและสำหรับอัตราภาษีตามมูลค่าทำให้สุราที่มีราคาสูงก็ต้องรับภาระภาษีในจำนวนที่สูงกว่าสุราที่มีราคาต่ำกว่า การจัดเก็บตามวิธีนี้เป็นการคำนึงถึงรายได้ของผู้บริโภคสุรา รวมทั้ง สนับสนุนผู้ประกอบการในประเทศซึ่งส่วนใหญ่ผลิตสุราที่มีราคาไม่สูงมากนักเมื่อเปรียบเทียบกับสุราจากต่างประเทศ<sup>81</sup>

เมื่อวันที่ 4 กันยายน 2556 พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2556 ได้ปรับปรุงโครงสร้างภาษีสุราโดยเปลี่ยนฐานในการคำนวณภาษีสุราตามมูลค่า จากเดิมที่ใช้ราคาขาย ณ โรงงานสุราสำหรับสุราที่ทำในราชอาณาจักร และราคา ซี.ไอ.เอฟ. บวกด้วยอากรขาเข้า สำหรับสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร เป็นให้ใช้ “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” ในการคำนวณภาษีตามมูลค่า

#### บทนิยาม “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย”

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของสุราสำหรับผู้ผลิตและผู้นำเข้าโดยได้เพิ่มบทนิยามคำว่า “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” ต่อท้ายบทนิยามคำว่า “เชื้อสุรา” ในมาตรา 4

“ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย<sup>82</sup>” หมายความว่า ราคาที่ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุรา<sup>83</sup> ผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร<sup>84</sup> ผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 1 หรือผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่

<sup>80</sup> ประภาศ คงเอียด. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต.(กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม), 2542 น.136

<sup>81</sup> สำนักนโยบายภาษี สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง “โครงการวิจัยเรื่อง การคาดการณ์และการประเมินผลของมาตรการทางภาษีและไม่ใช่อัตราภาษีต่อพฤติกรรมกรรมการบริโภคสุราไทย” สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, 2552 หน้า 13

<sup>82</sup> พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2556 มาตรา 4

<sup>83</sup> พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 5

<sup>84</sup> พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 6

2<sup>85</sup> ได้ขายสุราให้แก่ผู้ขายปลีก โดยรวมค่าขนส่งหรือค่าบริการอย่างอื่น ทั้งนี้ ต้องเป็นไปราคาตามปกติในทางธุรกิจโดยสุจริตและเปิดเผย โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม”

โดยนิยามนั้น “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” ในความหมายง่าย ๆ ก็คือ ราคาที่ผู้ค้าปลีกทั้งหลายซื้อหาสินค้ามาเพื่อขายให้แก่ผู้บริโภคนั่นเอง แต่เมื่อนำสิ่งนี้มาใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายได้สร้างความยากลำบากอย่างยิ่งต่อการบริหารจัดการ

เนื่องจากช่องทางการจัดจำหน่ายนั้นมีหลายประเภท และค่าใช้จ่ายที่เป็นต้นทุนในแต่ละช่องทางนั้นมีความแตกต่างกัน โดยขึ้นอยู่กับปัจจัยต่างๆ อาทิ ต้นทุนค่าขนส่งสินค้าจากผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าสุราไปยังผู้ค้าส่ง และต้นทุนค่าขนส่งจากผู้ค้าส่งไปยังผู้ค้าปลีก นอกจากนี้ยังมีต้นทุนค่าบริหารจัดการของผู้ผลิตหรือผู้นำเข้า ต้นทุนค่าบริหารจัดการของผู้ค้าส่ง และกำไรของผู้ค้าส่ง เป็นต้น เหล่านี้เป็นเพียงส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายที่ผู้นำเข้าและผู้ผลิตจะต้องคำนวณรวมเป็นราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเพื่อคำนวณภาษี ซึ่งผู้ผลิตและผู้นำเข้าไม่สามารถคาดการณ์ค่าใช้จ่ายส่วนต้นทุนส่วนของผู้ค้าส่งมาคำนวณได้

นอกจากนี้ ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายยังสามารถคำนวณได้หลายราคา โดยขึ้นอยู่กับช่องทางการจัดจำหน่ายและต้นทุนค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายแต่ละราคานั้นสามารถแปรผันได้เมื่อองค์ประกอบของค่าใช้จ่ายมีการเปลี่ยนแปลง ซึ่งหมายความว่าผู้นำเข้าและผู้ผลิตไม่สามารถทราบค่าใช้จ่ายที่แท้จริงได้เสมอไป ดังนั้น พวกเขาจึงไม่สามารถระบุราคาขายส่งช่วงสุดท้ายที่เหมาะสมเพื่อวัตถุประสงค์ในการคำนวณภาษีได้อย่างถูกต้อง อุตสาหกรรมเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ไม่สามารถทำอะไรได้ นอกจากอธิบายประเด็นปัญหาการคำนวณภาษีจากราคาขายส่งช่วงสุดท้ายนี้ โดยทางภาคอุตสาหกรรมได้ฝากความหวังไว้ที่ประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตว่ากฎหมายใหม่นี้จะแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นจากการคำนวณฐานภาษีจากราคาขายส่งช่วงสุดท้าย ซึ่งกรมสรรพสามิตได้มอบหมายให้มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์เป็นผู้ทำการศึกษาร่างกฎหมายและกฎหมายลูกอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องในการศึกษาร่างกฎหมายนั้น ปัญหาของราคาขายส่งช่วงสุดท้ายได้ถูกยกขึ้นพิจารณาในการทำประชาพิจารณ์สองครั้ง

อีกทั้งยังมีการส่งหนังสือขอความเห็นจากหน่วยงานภาคเอกชนและองค์กรด้านธุรกิจ ในการทำประชาพิจารณ์พบว่า ไม่มีใครสามารถอธิบายถึงประโยชน์หรือข้อดีของการคำนวณภาษีโดยใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายได้เลย ในขณะที่มีการอธิบายปัญหาต่างๆ อย่างละเอียดจากผู้ที่อยู่ในอุตสาหกรรมแอลกอฮอล์ซึ่งต้องประสบปัญหาในการคำนวณ ข้อมูลเหล่านี้ น่าจะช่วยให้มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์พิจารณาวิธีการคำนวณที่มีความโปร่งใสมากกว่าและซับซ้อนน้อยกว่าในการศึกษาประมวลกฎหมาย

<sup>85</sup> พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 19

ภาษีสรรพสามิตดังกล่าว อาทิ การคำนวณภาษีโดยใช้ราคาขายปลีก (RSP) ซึ่งผลิตภัณฑ์แต่ละชนิดจะมีราคาขายปลีกราคาเดียวกันกับอยู่ ทำให้ทั้งผู้นำเข้าและผู้ผลิตสามารถกำหนดราคาขายปลีกหรือราคาขายปลีกสูงสุดได้ (MRSP) ซึ่งสามารถพิมพ์ราคาขายปลีกสูงสุดลงบนบรรจุภัณฑ์หรือพิมพ์บนแสตมป์ภาษีเพื่อให้กรมสรรพสามิตสามารถตรวจสอบฐานภาษีแหล่งข้อมูลจากภาคอุตสาหกรรมได้ กล่าวได้ว่า มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์นั้นรับรู้และเห็นด้วยกับประเด็นปัญหาต่างๆ ที่เกิดขึ้น รวมทั้งยังยอมรับว่าการคำนวณภาษีโดยใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายสร้างปัญหาให้แก่หลายภาคส่วน<sup>86</sup>

ในส่วนของการบริหารจัดการเก็บภาษีสุรามิประเด็นที่น่าสนใจดังต่อไปนี้

### **กรณีการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายไม่ถูกต้องหรือเป็นเท็จ**

การแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายนั้น ตามมาตรา 8 เบญจที่แก้ไขใหม่นั้นให้ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุราและผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักรแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของราคาต่ออธิบดีและภายในระยะเวลาที่อธิบดีกำหนด หน้าที่ของผู้รับอนุญาตเกี่ยวกับการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้าย<sup>87</sup> ได้แก่

- 1) ผู้ได้รับอนุญาตทำสุราต้องแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายพร้อมกับการยื่นแบบรายการภาษี
- 2) ผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักรแจ้งพร้อมการยื่นขอใบอนุญาตนำเข้าสุรา
- 3) ผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุรา ป.1 ป.2 ต้องส่งงบเดือน ส.2/81 ซึ่งมีข้อมูลราคาขายส่งช่วงสุดท้ายภายในวันที่ 7 ของเดือนถัดไป

การจัดทำงบเดือน ส.2/81 ของผู้รับอนุญาตและ ส.2/38 ของเจ้าหน้าที่ งบเดือน ส.2/81 เป็นหน้าที่ของผู้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 1 และ 2 ทุกทอดต้องทำและส่งสรรพสามิตภายในวันที่ 7 ของเดือน ซึ่งปัจจุบันงบเดือนนี้มีความสำคัญเพราะมีข้อมูลราคาขายส่งที่พื้นที่ต้องใช้ในการตรวจสอบติดตามเปรียบเทียบกับกรแจ้งราคาของผู้ผลิตหรือผู้นำเข้า หรือกรมสรรพสามิตอาจจะต้องใช้หากประสงค์จะประกาศราคา นอกจากนี้พื้นที่จะต้องรวบรวมข้อมูลจำนวนสุราของผู้รับอนุญาตมาจัดทำสรุปยอดจำหน่ายของพื้นที่ตามแบบ ส.2/38 ด้วย ดังนั้น พื้นที่จะต้องให้ความสำคัญกับงบเดือน ส.2/81 และเก็บหลักฐานดังกล่าวไว้ตามสมควร รวมทั้งต้องทำทะเบียนการจัดส่งงบเดือนของผู้รับอนุญาตว่ามีการส่งครบถ้วนถูกต้องหรือไม่เพื่อใช้เป็นข้อมูลในการเฝ้าติดตามต่อไป หากผู้รับอนุญาตไม่ส่งงบเดือนจะมีโทษปรับรวมทั้งใช้เพิกถอนใบอนุญาตได้ แต่ปัญหาในทางปฏิบัติสำหรับ

<sup>86</sup> ASTVผู้จัดการออนไลน์. “ถึงเวลาปฏิรูประบบภาษีไทยอย่างแท้จริง”  
<http://www.manager.co.th/iBizChannel/ViewNews.aspx?NewsID=9570000031710> , มีนาคม 2557

<sup>87</sup> ประพันธ์ รัตนดิถก ณ ภูเก็ต “การเปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีสุรา”, 2556 หน้า 3-5

สรรพสามิตคือ การรวบรวมข้อมูลจาก ส.2/81 มีจำนวนมากและมีความซ้ำซ้อนกรณีผู้รับอนุญาตซื้อขายกันหลายทอด ในเบื้องต้นจึงควรให้เจ้าหน้าที่จัดเก็บจากผู้รับอนุญาตรายใหญ่ตามเดิมและหมายเหตุในงบเดือนว่ารวบรวมรวบรวมจากผู้รับอนุญาตก็ราย รายใดบ้าง สำหรับการแก้ปัญหาในระยะต่อไป กรมสรรพสามิตควรจะทำแบบระบบการรายงานให้ผู้รับอนุญาตรายใหญ่ส่งทางอินเทอร์เน็ตเพื่อลดงานรวบรวมข้อมูลของเจ้าหน้าที่และลดความผิดพลาดจากการรวมข้อมูลด้วย

เนื่องจาก ในความเป็นจริงแล้ว ผู้ผลิตสินค้าและผู้นำเข้าไม่ทราบ “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” ที่แท้จริงของผู้ค้าปลีกและผู้ค้าส่ง การที่พระราชบัญญัติสุราฯ มาตรา 8 เบญจ ที่แก้ไขใหม่กำหนดให้ผู้ผลิตและผู้นำเข้าต้องแจ้ง “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” ที่ถูกต้องให้อธิบดีกรมสรรพสามิตทราบเหมือนกับการแจ้งราคาขาย ณ โรงงานสุราของผู้ผลิตในอดีต โดยหากผู้ผลิตและผู้นำเข้าไม่แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเพราะว่าไม่ทราบราคาดังกล่าว ผู้ผลิตและผู้นำเข้าจะมีความผิดในทางอาญาตามมาตรา 43 ทวิ<sup>88</sup> เหมือนกับกรณีที่ผู้ผลิตไม่แจ้งราคาขาย ณ โรงงานสุราในอดีตจึงมีความไม่เป็นธรรมต่อผู้ผลิตและผู้นำเข้าซึ่งเป็นผู้เสียภาษี และหากจะกำหนดให้ผู้ขายปลีกและผู้ขายส่งต้องแจ้งราคาดังกล่าวต่อกรมสรรพสามิตก็ไม่เป็นธรรมต่อผู้ขายปลีกและผู้ขายส่งเช่นเดียวกันเนื่องจากบุคคลดังกล่าวไม่ใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสุราแต่อย่างใด<sup>89</sup>

กรณีเกี่ยวกับมาตรการในการป้องกันการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายต่ำกว่าความเป็นจริงของกรมสรรพสามิต

พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 8 จัตวา วรรคหนึ่ง “การเสียภาษีสุราตามมูลค่านั้นให้ถือตามราคาขายส่งช่วงสุดท้าย”

มาตรา 8 จัตวา วรรคสอง “ในกรณีไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายตามวรรคหนึ่ง หรือราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีหลายราคา ให้ถือตามราคาให้อธิบดีประกาศกำหนด ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง”

<sup>88</sup> มาตรา 43 ทวิ วรรคแรก ผู้ใดไม่แจ้งราคาขายตามมาตรา 8 เบญจ หรือแจ้งราคาขายดังกล่าวไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 20,000 บาท

มาตรา 43 ทวิ วรรคสอง ผู้ใดแจ้งราคาขายสุราตามมาตรา 8 เบญจ อันเป็นเท็จ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือปรับไม่เกิน 50,000 บาทหรือทั้งจำทั้งปรับ

<sup>89</sup> มหินทร์ กรัยวิเชียร. ผู้อำนวยการสำนักกฎหมายบริษัทไทยเบฟเวอเรจ จำกัด บทสัมภาษณ์ วันที่ 21 เมษายน 2558

มาตรา 8 จัตวา วรรคสาม “เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีสุรา อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีสุรา โดยกำหนดจากราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราในตลาดปกติได้”

มาตรา 8 จัตวา วรรคสี่ “ภาษีสุราที่จะเสียตามวรรคหนึ่ง ถ้ามีเศษของบาทให้ปัดทิ้ง”

กฎกระทรวง กำหนดหลักเกณฑ์ และวิธีการ ในการกำหนดราคาสุราที่ทำในราชอาณาจักร และสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี พ.ศ. 2556

“ข้อ 2 การประกาศกำหนดราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราที่ทำในราชอาณาจักรและสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี สำหรับสุราที่ไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายหรือราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีหลายราคา ให้อธิบดีประกาศกำหนดตามหลักเกณฑ์และวิธีการดังนี้

(1) กรณีไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้าย ให้ใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายสูงสุดของสุราประเภทชนิดคุณภาพ อย่างเดียวกัน ที่มีแรงแอลกอฮอล์และปริมาณบรรจุเท่ากันหรือใกล้เคียงกันของสุราประเภทนั้น ๆ

(2) กรณีที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีหลายราคา

(ก) ให้ใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายสูงสุดของสุรา ของผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 1 หรือประเภทที่ 2 ซึ่งเป็นราคาที่สามารถอ้างอิงได้ว่าผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราได้ขายสุรานั้น ตามที่ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุราหรือผู้นำสุรามาเข้ามาในราชอาณาจักรได้แจ้งชื่อไว้ต่ออธิบดีตามแบบและระยะเวลาที่อธิบดีกำหนด

(ข) ในกรณีที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายที่ผู้ได้รับอนุญาตแจ้งไว้ต่ำกว่าราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 1 หรือประเภทที่ 2 รายอื่นนอกจากที่ได้แจ้งชื่อไว้ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ให้ใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายสูงสุดของผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 1 หรือประเภทที่ 2 ที่มีราคาสูงสุดในเดือนที่ล่วงมาแล้ว”

สาเหตุที่มีการปรับอัตราภาษีใหม่เพื่อสร้างความเป็นธรรมต่อผู้ประกอบการทั้งระบบ เนื่องจากที่ผ่านมารัฐมนตรีพบว่ามีผู้ประกอบการนำเข้าสินค้าแจ้งราคาต่ำกว่าความเป็นจริงทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้ประกอบการที่เสียภาษี ณ ราคาหน้าโรงอุตสาหกรรม<sup>90</sup> และการจัดเก็บภาษีตามมูลค่า ผู้เสียภาษีอาจเกิดช่องทางให้มีการแจ้งราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรมต่ำกว่าที่ควรจะเป็นไม่เป็นไปตามกลไกตลาดเกิดปัญหาในการบริหารจัดการเก็บภาษีอันนำไปสู่ช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษีได้ เช่น การที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมจำหน่ายสินค้าที่ตนผลิตให้แก่บริษัทในเครือหรือ

<sup>90</sup> กุญฑนถ สุตันพัฒน์ “คอลัมน์ เงินๆทองๆ ขึ้นภาษีเหล้า” โลกวันนี้วันสุข ฉบับวันที่ 14 กันยายน พ.ศ. 2556



บริษัทที่มีความสัมพันธ์ในด้านต้นทุนหรือการจัดการกับบริษัทผู้ผลิตในราคาต่ำกว่าที่ควรจะเป็น (จำหน่ายต่ำกว่าทุน) กรณีดังกล่าวอาจถือได้ว่าเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีเพราะภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรนั้นจะมีการเสียภาษีสรรพสามิตครั้งเดียวในตอนสินค้าออกจากโรงงานอุตสาหกรรม หากมีการกำหนดราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรมต่ำก็จะทำให้เสียภาษีน้อยลง เป็นการโอนกำไรในระหว่างบริษัทหรือการตั้งราคา (Transfer Pricing) ซึ่งมักเป็นปัญหาที่เกิดขึ้นระหว่างประเทศของบริษัทข้ามชาติ<sup>91</sup>

ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 8 จัตวา วรรคสองระบุให้ถือตามราคาที่อยู่ติดกรมสรรพสามิตประกาศกำหนด ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวงเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีสุรา และในกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาสุราที่ทำในราชอาณาจักรและสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี พ.ศ. 2556 ข้อ 2(2)(ข) ระบุว่า “ในกรณีที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายที่ผู้ได้รับอนุญาตแจ้งไว้ต่ำกว่าราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 1 หรือประเภทที่ 2 รายอื่นนอกจากที่ได้แจ้งชื่อไว้ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควรให้ใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 1 หรือประเภทที่ 2 ที่มีราคาสูงสุดในเดือนที่ล่วงมาแล้ว” เห็นว่าไม่ใช่กรณีที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีหลายราคา แต่เป็นกรณีที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีราคาเดียว แต่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจงใจแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายต่อกรมสรรพสามิตต่ำกว่าราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของผู้ประกอบอุตสาหกรรมรายอื่นๆ เพื่อให้เสียภาษีเป็นจำนวนเงินที่ต่ำกว่าที่ควรจะเป็น (Transfer Pricing) เพื่อให้กรมสรรพสามิตมีอำนาจในการประเมินให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมที่แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายต่ำกว่าผู้ประกอบอุตสาหกรรมรายอื่นต้องเสียภาษีจากราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของผู้ประกอบอุตสาหกรรมรายอื่นที่มีราคาสูงกว่าได้อันเป็นมาตรการในการป้องกันการ Transfer Pricing ของผู้ประกอบอุตสาหกรรมจึงมีการกำหนดว่าในกรณีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายตามวรรคหนึ่งต่ำกว่าราคาขายส่งช่วงสุดท้ายสูงสุดของผู้ประกอบอุตสาหกรรมรายอื่นที่ผลิตสินค้าประเภท ชนิด คุณภาพ และปริมาณเดียวกันหรือใกล้เคียงกันโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรให้ใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของผู้ประกอบอุตสาหกรรมที่มีราคาสูงสุดในเดือนที่ล่วงมาแล้วเป็นราคาขายส่งช่วงสุดท้าย การระบุข้อความในข้อ 2(2)(ข) จึงเป็นการบัญญัติกฎหมายที่เกินจากพระราชบัญญัติสุราฯ มาตรา 8 จัตวา วรรคสอง ซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทให้อำนาจเอาไว้เพราะว่าตามมาตรา 8 จัตวา วรรคสองให้อำนาจในการออกกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการเฉพาะประเด็นที่ไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายหรือราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีหลายราคาเท่านั้น ไม่ได้ให้อำนาจออกกฎกระทรวงเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์

<sup>91</sup> สุภารัตน์ วุฒิสรรฐไพบุลย์ . “ปัญหาบางประการเกี่ยวกับฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิต”.

และวิธีการในการป้องกันการทำ Transfer Pricing ของผู้ประกอบการเอาไว้ในกฎกระทรวงด้วย การอ้างบทบัญญัติในมาตรา 8 จัตวา วรรคสอง จึงไม่น่าจะถูกต้อง ควรอ้างมาตรา 8 จัตวา วรรคสาม เพื่อกำหนดราคาขายส่งช่วงสุดท้ายที่เหมาะสมจะต้องสูงกว่า<sup>92</sup> และควรปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่ระบุไว้ในมาตรา 8 จัตวา วรรคสาม

#### กรณีมีการเปลี่ยนแปลงราคาขายส่งช่วงสุดท้าย

การแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายตามประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง ให้แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุรา ลงวันที่ 4 กันยายน 2556 ภายหลังที่มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 8 เบญจแล้ว กรมสรรพสามิตได้มีการออกประกาศกรมสรรพสามิตเรื่อง ให้แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุรา ลงวันที่ 4 กันยายน 2556 กำหนดให้ทั้งผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา (ผู้ผลิตสุรา) และผู้นำเข้าสุราในราชอาณาจักร (ผู้นำเข้าสุรา) แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตพร้อมกับยื่นแบบรายการภาษีสุรา (ข้อ 1 วรรคหนึ่ง<sup>93</sup> และ ข้อ 2 วรรคหนึ่ง<sup>94</sup>) และตามประกาศดังกล่าวได้มีการกำหนดว่า ในกรณีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายดังกล่าวมีการเปลี่ยนแปลงสูงขึ้นให้ผู้ผลิตสุราและผู้นำเข้าสุราแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตใหม่ พร้อมกับยื่นแบบรายการภาษีสุราใหม่และชำระภาษีสุราเพิ่มเติมให้ถูกต้องครบถ้วน (ข้อ 1 วรรคสอง<sup>95</sup> และ ข้อ 2 วรรคสอง<sup>96</sup>) ซึ่ง

<sup>92</sup> มหินทร์ กรวิชัย. ผู้อำนวยการสำนักกฎหมายบริษัทไทยเบฟเวอเรจ จำกัด บทสัมภาษณ์ วันที่ 21 เมษายน 2558

<sup>93</sup> ข้อ 1 วรรคหนึ่ง ให้ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุรา แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตผ่านเจ้าพนักงานสรรพสามิต ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงงานสุราหรือสถานที่ทำสุราตั้งอยู่แล้วแต่กรณี พร้อมกับการยื่นแบบรายการภาษีสุรา ตามแบบรายการภาษีสุรา ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (สร. 120-11) โดยให้ระบุราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราในแบบรายการภาษีสุรา ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (สร. 120-11)

<sup>94</sup> ข้อ 2 วรรคหนึ่ง ให้ผู้ประสงค์จะนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตผ่านเจ้าพนักงานสรรพสามิต ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่เป็นผู้มีอำนาจออกใบอนุญาตให้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร พร้อมกับการยื่นแบบการขออนุญาตนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ตามมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ส. 2/74) โดยให้ระบุราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราในแบบการขออนุญาตนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ตามมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ส. 2/74)

<sup>95</sup> ข้อ 1 วรรคสอง กรณีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราตามวรรคหนึ่งมีการเปลี่ยนแปลงสูงขึ้น ให้ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุราแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้น พร้อมกับการยื่นแบบรายการภาษีสุรา ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (สร. 120-11) และชำระภาษีสุราเพิ่มเติมให้ถูกต้องครบถ้วน โดยให้ระบุราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราที่เปลี่ยนแปลงสูงขึ้นในแบบรายการภาษีสุรา ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (สร. 120-11)

การที่อธิบดีกรมสรรพสามิตออกประกาศในลักษณะเช่นนี้อาจทำให้เกิดปัญหากับผู้ผลิตสุราและผู้นำเข้าสุราเพราะถ้อยคำดังกล่าว ทำให้เข้าใจได้ว่าภายหลังจากที่ผู้ผลิตสุราและผู้นำเข้าสุราเข้าแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตพร้อมทั้งยื่นแบบรายการเสียภาษีสุราและชำระภาษีสุราให้แก่กรมสรรพสามิต ตามข้อ 1 วรรคหนึ่งและข้อ 2 วรรคหนึ่ง ไปแล้ว หากราคาขายส่งช่วงสุดท้ายดังกล่าวมีการเปลี่ยนแปลงสูงขึ้น ผู้ผลิตสุราและผู้นำเข้าสุราดังกล่าวจะต้องแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราที่ได้เสียไปแล้วต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตใหม่ พร้อมทั้งยื่นแบบรายการภาษีสุราใหม่ และชำระภาษีสุราเพิ่มเติมสำหรับสุราที่ได้เสียไปแล้วให้ถูกต้องครบถ้วนทุกครั้ง โดยหากไม่แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายใหม่และชำระภาษีสุราเพิ่มเติมสำหรับสุราที่ได้เสียไปแล้วให้ถูกต้องครบถ้วนจะมีความผิดต่อระวางโทษปรับไม่เกิน 20,000 บาท ตามมาตรา 43 ทวิ วรรคแรก ซึ่งต่างไปจากเดิมหากราคาขาย ณ โรงงานสุรา มีการเปลี่ยนแปลงสูงขึ้น<sup>97</sup> ผู้ผลิตสุราจะต้องเสียภาษีตามราคาขาย ณ โรงงานสุราใหม่ที่มีการเปลี่ยนแปลงสูงขึ้นสำหรับสุราใหม่ที่ยังไม่เคยมีการเสียภาษีสุราเท่านั้น หากสุราใดได้ยื่นเสียภาษีสุราไปตามราคาขาย ณ โรงงานสุราเดิมไปแล้ว ผู้ผลิตสุราไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบรายการภาษีสุราดังกล่าวใหม่และเสียภาษีเพิ่มเติมให้ครบถ้วนเหมือนตามประกาศกรมสรรพสามิตฉบับนี้แต่อย่างใด<sup>98</sup> (ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง ให้แจ้งราคาขาย ณ โรงงานสุรา ลงวันที่ 19 ธันวาคม 2544 ข้อ 4)

#### กรณีไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายให้ตรวจสอบ

กรณีดังกล่าวเกิดขึ้นได้ในกรณีไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายให้ตรวจสอบสำหรับสุราต่างประเทศที่ขออนุญาตนำเข้า ทำให้ไม่สามารถคำนวณภาษีได้และกรณีไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายให้ตรวจสอบสำหรับสุราต่างประเทศที่ถูกดำเนินคดี<sup>99</sup> พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 8 จัดว่าวรรคสอง (แก้ไขโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ฉบับที่ 7) พ.ศ.

<sup>96</sup> ข้อ 2 วรรคสอง กรณีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราตามวรรคหนึ่งมีการเปลี่ยนแปลงสูงขึ้น ให้ผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักรแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุรา ที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้นต่ออธิบดีกรมสรรพสามิต ผ่านเจ้าพนักงานสรรพสามิตผู้ออกใบอนุญาตให้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่เป็นผู้ออกใบอนุญาตให้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร พร้อมทั้งการยื่นแบบรายการภาษีสุราและชำระภาษีสุราเพิ่มเติมให้ถูกต้องครบถ้วน

<sup>97</sup> ข้อ 4 ในกรณีที่จะมีการเปลี่ยนแปลงราคาขาย ณ โรงงานสุรา สำหรับสุราชนิดหรือประเภทใด ๆ ให้แจ้งราคาขาย ณ โรงงานสุราสำหรับสุราที่จะเปลี่ยนแปลงใหม่ล่วงหน้าก่อนวันที่จะเปลี่ยนแปลงราคาไม่น้อยกว่า 15 วัน

<sup>98</sup> มหินทร์ กรัยวิเชียร. ผู้อำนวยการสำนักกฎหมายบริษัทไทยเบฟเวอเรจ จำกัด บพสัมภาษณ์ วันที่ 21 เมษายน 2558

<sup>99</sup> ประพันธ์ รัตนติลก ณ ภูเก็ต “การเปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีสุรา”, 2556 หน้า 3

2556) ระบุว่าในกรณีที่ไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายให้ถือตามราคาที่ยกข้อยธิติกรรมสรรพสามิตประกาศกำหนดตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวงและตามกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการ ในการกำหนดราคาสุราที่ทำในราชอาณาจักรและสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี พ.ศ. 2556 ข้อ 2 ได้ระบุให้ข้อยธิติประกาศกำหนดราคาดังกล่าวโดยให้ใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายสูงสุดของสุราประเภทชนิด คุณภาพ อย่างเดียวกัน ที่มีแรงแอลกอฮอล์และปริมาณบรรจุเท่ากันหรือใกล้เคียงกันของสุราประเภทนั้น ๆ เมื่อราคาที่ยกข้อยธิติประกาศดังกล่าวเป็นเพียงการเทียบเคียงกับสินค้าอื่น ๆ ซึ่งหากการกำหนดราคาดังกล่าวไม่เหมาะสมจะทำให้ผู้ประกอบการรายอื่นๆที่เสียภาษีจากฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้ายจริงๆเสียเปรียบผู้ประกอบการดังกล่าว<sup>100</sup>

เมื่อเปรียบเทียบกับกรณีไม่มีราคา ณ โรงสุราแต่เดิมนั้น พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 8 จัตวา ให้ถือตามราคาที่ยกข้อยธิติประกาศกำหนด ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง (ฉบับที่ 102) พ.ศ. 2534 ออกตามความในพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ว่าด้วยกำหนดราคาขายสุราที่ทำในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี ในกรณีที่ไม่มีราคาขาย ณ โรงงานสุรา มีรายละเอียดดังนี้

กรณีที่ไม่มีราคาขาย ณ โรงงานสุรา

(ก) ใช้ราคาขาย ณ โรงงานสุรานั้นของสุราประเภท ชนิด แรงแอลกอฮอล์และปริมาณ บรรจุเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน โดยเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในระยะเวลาสามเดือนที่ล่วงมาแล้ว หากไม่มีราคา เช่นว่านั้น ให้ใช้ราคาขาย ณ โรงงานสุราของโรงงานสุรารายอื่นที่ขายสุราประเภท ชนิด แรงแอลกอฮอล์และปริมาณบรรจุเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน โดยเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในระยะเวลาสามเดือนที่ล่วงมาแล้ว

(ข) ในกรณีที่ไม่มีข้อกำหนดราคาขายตาม (ก) ได้ให้ใช้ราคาจากต้นทุนของสุราบวกด้วยกำไรตามอัตรามาตรฐานของสุราประเภทนั้น ๆ หากไม่สามารถหาราคาจากต้นทุนได้ให้ใช้ราคาขายปลีกสูงสุดของสุราในตลาดปกติในเดือนที่ล่วงมาแล้ว หักด้วยกำไรตามอัตรามาตรฐานของสุราประเภทนั้น ๆ

กรณีไม่มีราคา ณ โรงอุตสาหกรรมของสินค้าสรรพสามิต พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 8 (1) วรรค 2 ให้ถือตามราคาที่ยกข้อยธิติประกาศกำหนด ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง (ฉบับที่ 23) พ.ศ. 2534 ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต

<sup>100</sup> มหินทร์ กรัยวิเชียร. ผู้อำนวยการสำนักกฎหมายบริษัทไทยเบฟเวอเรจ จำกัด บพสัมภาษณ์ วันที่ 21 เมษายน 2558

พ.ศ. 2527 ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร เพื่อเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีโดยกฎกระทรวงได้กำหนดรายละเอียดดังนี้<sup>101</sup>

1) ถ้าโรงอุตสาหกรรมใดผลิตสินค้าชนิดหนึ่งขึ้นโดยไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม แต่ได้มีการผลิตและขายสินค้าประเภท ชนิด คุณภาพ และปริมาณเดียวกัน หรือใกล้เคียงกันกับสินค้าที่ไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ก็ให้ใช้ราคา ณ โรงอุตสาหกรรมของสินค้านั้น โดยเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในระยะเวลา 3 เดือนที่ล่วงมาแล้ว ได้เท่าใดก็ให้ถือว่าเป็นราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมของสินค้าที่ไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมนั้น

2) ถ้าไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมตามข้อ 1) ก็ให้ใช้ราคา ณ โรงอุตสาหกรรมของผู้ประกอบอุตสาหกรรมรายอื่นที่ขายสินค้าประเภท ชนิด คุณภาพและปริมาณเดียวกัน หรือใกล้เคียงกัน โดยถ่วงน้ำหนักในระยะเวลา 3 เดือนที่ล่วงมาแล้วเป็นราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมสำหรับสินค้าที่ไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม

3) ถ้าหากไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมตามข้อ 1) และข้อ 2) ก็ให้ใช้ราคาต้นทุนของสินค้าบวกด้วยตามอัตรามาตรฐานของสินค้าประเภทนั้นๆ และถ้าไม่สามารถหาราคาต้นทุนได้ก็ให้ใช้ราคาขายปลีกสูงสุดของสินค้าในตลาดปกติในเดือนที่ล่วงมาแล้ว หักด้วยกำไรตามอัตรามาตรฐานของสินค้าประเภทนั้นๆ

ในทางปฏิบัตินั้นยังไม่เคยมีการออกประกาศกรมสรรพสามิตเรื่องกำหนดราคาสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีในกรณีที่ไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม

## 2) อัตราภาษีสุรา

การจัดเก็บภาษีสุราของประเทศไทยตาม พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 8 ตี<sup>102</sup> (เดิม) ก่อนวันที่ 3 กันยายน 2556 กำหนดให้จัดเก็บในอัตราตามมูลค่า (Ad Valorem Rate) หรืออัตราตามปริมาณ (Specific Rate) โดยให้เสียภาษีในอัตราใดอัตราหนึ่งที่คำนวณได้มูลค่าภาษีสูงกว่าจึงเป็นอัตราภาษีแบบผสมผสาน (Compound Rate or Combination Rate) ระหว่างอัตราภาษีตามปริมาณและอัตราภาษีตามสภาพ คือ อัตราภาษีตามมูลค่าแบบมีอัตราตามปริมาณเป็นฐาน (Ad Valorem Rate with Specific Floor) หรือที่คนในวงการสรรพสามิตเรียกกันว่า “ อัตรา

<sup>101</sup> ประภาศ คงเอียด. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต.(กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม), 2542 หน้า 149-150

<sup>102</sup> พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 8 ตี (เดิม) “ในกรณีที่พระราชบัญญัตินี้กำหนดให้เสียภาษีสุราในอัตราทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณ ให้เสียภาษีในอัตราในอัตราที่คิดเป็นเงินสูงกว่า”

แบบสองขา<sup>103</sup>” โดยคิดภาษีจากทั้งอัตราตามมูลค่าและอัตราตามปริมาณ อัตราใดให้มูลค่าภาษีสูงกว่าให้จัดเก็บในอัตรานั้น

การเปลี่ยนแปลงครั้งนี้เป็นการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภาษีจาก “อัตราสองขา” เป็น “อัตราแบบผสม<sup>104</sup>” (Mixed Rate System) ที่มีหลายอัตราภาษีตามปริมาณ (Tier Specific Rate) แบ่งตามขนาดดีกรีแอลกอฮอล์และแบ่งตามราคาขายส่งช่วงสุดท้าย อัตราภาษีตามปริมาณฐานภาษีเป็นต่อลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์และต่อลิตรให้คำนวณเปรียบเทียบกันและให้ใช้ฐานที่ทำให้มูลค่าภาษีสูงกว่า แล้วนำมารวมกับมูลค่าภาษีที่คำนวณจากอัตราตามมูลค่าจากฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้าย

อัตราแบบผสมระหว่างอัตราตามมูลค่าคิดจากฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้ายรวมกับอัตราตามปริมาณติดจากฐานลิตรแอลกอฮอล์บริสุทธิ์หรือจากฐานลิตรก็ได้ แล้วแต่มูลค่าใดจะสูงกว่าแล้วยังมีการกำหนดอัตราภาษีให้ปรับเพิ่มขึ้นตามสภาพต่อลิตร สำหรับทุกๆ ดีกรีที่สูงกว่าเกณฑ์ที่กำหนดเป็น 3 บาทต่อลิตรซึ่งเมื่อลองประมาณการตัวเลขแล้วจะพบว่า การกำหนดอัตราส่วนเพิ่มนี้ยังไม่ได้ส่งผลเปลี่ยนแปลงใดๆ ต่อตลาดสุราในปัจจุบันเพราะเงื่อนไขที่กำหนดขึ้นนั้นได้ของอัตราภาษีตามความแรงของดีกรีแอลกอฮอล์กำหนดไว้ค่อนข้างสูงครอบคลุมประเภทสุราที่ผลิตอยู่ในปัจจุบัน ผลจากการกำหนดเงื่อนไขหลักเกณฑ์ไว้สูงมากนี้ทำให้การปรับโครงสร้างอัตราภาษีครั้งนี้ไม่ส่งเสริมสุราที่มีดีกรีแอลกอฮอล์ต่ำลงแต่ส่งผลให้ไม่ผลิตสุราที่มีดีกรีแอลกอฮอล์สูงกว่าที่เป็นอยู่ จะเห็นได้ว่าการคำนวณอัตราแบบผสมนี้ยุ่งยากกว่าเดิมหลายเท่าจากอัตราภาษีแบบเดิมที่มีคนบ่นว่ายุ่งยากอยู่แล้ว อัตราใหม่นี้ยุ่งยากกว่าเดิม ขัดแย้งกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีที่ควรเรียบง่าย (Simple) และชัดเจน (Transparency) กระบวนการคลังให้เหตุผลประกอบในการปรับปรุงโครงสร้างภาษีครั้งนี้ว่าเพื่อให้เหมาะสมกับสภาพการณ์เศรษฐกิจในปัจจุบัน<sup>105</sup>

<sup>103</sup> สำนักนโยบายภาษี สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง. “โครงการวิจัยเรื่องการคาดการณ์และประเมินผลของมาตรการภาษีและไม่ใช่ภาษีต่อพฤติกรรมกรรมการบริโภคสุราของไทย”. กันยายน 2552 น. 13

เหตุผลที่ประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีทั้งอัตราตามมูลค่าและปริมาณเนื่องจาก อัตราภาษีตามปริมาณจะเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาระภาษีขั้นต่ำที่ต้องเสียภาษีของสุราแต่ละประเภท สำหรับอัตราตามมูลค่าทำให้สุราที่มีราคาสูงต้องรับภาระภาษีในจำนวนที่สูงกว่าสุราที่ราคาต่ำกว่า การจัดเก็บภาษีตามวิธีนี้เป็นภาระค่านึงถึงรายได้ของผู้บริโภคสุรา รวมทั้งสนับสนุนผู้ประกอบการในประเทศซึ่งส่วนใหญ่ผลิตสุราราคาไม่สูงมากนักเมื่อเปรียบเทียบกับสุราต่างประเทศ

<sup>104</sup> พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 8 ตรี (ใหม่) “การเสียภาษีสุรานั้น ให้เสียในอัตราทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณ”

<sup>105</sup> ชลธาร วิศรุตวงศ์. “การเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภาษีสุรา” หน้า 1-6

### 1. อัตราภาษีตามสภาพ (ตามปริมาณ)

การคำนวณตามฐานภาษีตามปริมาณโดยยึดกับบัญชีอัตราภาษีสุราตามปริมาณแอลกอฮอล์ต่อหน่วย<sup>106</sup> สามารถแยกองค์ประกอบได้ดังนี้<sup>107</sup> คือ

1) ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุราสำหรับใช้ในบ้านเรือน ไม่ต้องเสียภาษี เนื่องจากเป็นการจัดเก็บภาษีประเภทรายครัวเรือน

2) ผู้ได้รับอนุญาตนอกจากที่กล่าวมา ต้องเสียภาษีก่อนขนออกจากโรงงาน

3) เสียภาษีตามอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวง

4) เสียภาษีโดยวิธีโดยปิดแสดมภ์สุราที่ภาชนะบรรจุสุราเป็นการแสดงว่าได้เสียภาษีสุราแล้ว

5) การปิดแสดมภ์สุราที่ภาชนะบรรจุต้องอยู่ในความควบคุมของพนักงานเจ้าหน้าที่โดยกรมสรรพสามิตจะเป็นผู้ส่งผู้ควบคุมโรงงานตั้งแต่การนำวัตถุดิบจนออกมาเป็นสุราพร้อมปิดแสดมภ์และเพื่อประโยชน์ในการจัดภาษี รัฐมนตรีอาจออกกฎกระทรวงกำหนดวิธีการเสียภาษีโดยวิธีอื่นนอกจากการปิดแสดมภ์ก็ได้ เช่น ใช้มิเตอร์วัดแทนในกรณีเปียร์ เป็นต้น

### 2. อัตราภาษีตามราคา (ตามมูลค่า)

เริ่มใช้ครั้งแรกเมื่อวันที่ 22 พฤษภาคม 2523 กำหนดให้เสียภาษีเปียร์ที่ทำในประเทศทั้งอัตราตามสภาพและอัตราตามราคาควบคู่กันไป สำหรับอัตราตามสภาพคิดลิตรละ 14 บาท ส่วนอัตราตามราคาคิดร้อยละ 40 ของราคาขายส่งช่วงสุดท้ายโดยรัฐออกกฎกระทรวงเพื่อกำหนดราคาขายสุราเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี ส่วนการเลือกใช้อัตราใดขึ้นอยู่กับว่า เมื่อคำนวณเป็นเงินภาษีแล้วสูงกว่า จะเลือกอันนั้น

ครั้งที่สอง เมื่อวันที่ 28 พฤศจิกายน 2526 กำหนดให้สุรา 2 ประเภท คือ สุราผสมและสุราปรุงพิเศษ เสียภาษีในอัตราตามสภาพและอัตราตามราคา สำหรับสุราที่ผลิตในประเทศไทยกำหนดอัตราภาษีตามราคาคิดร้อยละ 32 ของราคาขายส่งช่วงสุดท้าย สำหรับอัตราตามสภาพขึ้นอยู่กับชนิดสุรา เช่น สุราผสม กำหนดอัตราตามสภาพคิดลิตรละ 40 บาท แห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ ส่วนอัตราตามราคาคิดร้อยละ 35

<sup>106</sup> อรรถสิทธิ์ ศุภวรรณ. “ปัญหาบางประการเกี่ยวกับภาษีสุรา”. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขา นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549. น.22

<sup>107</sup> พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ฉบับที่ 7 พ.ศ. 2556 มาตรา 7

ครั้งที่สาม เมื่อวันที่ 5 เมษายน 2528 มีการปรับอัตราตามสภาพ และอัตราตามราคา ส่วนสุราขาว สุราสามทับ สุราพิเศษ และสุรานำเข้าจากต่างประเทศ ยังไม่มี กำหนดให้ใช้อัตราตามราคา ทั้งนี้เพราะ

1) สุราขาว เป็นสุราที่มีราคาถูกกว่าสุราประเภทอื่น กรรมวิธีการ ผลิตไม่ยุ่งยาก ประชาชนที่มีรายได้น้อยส่วนใหญ่ 80 % ของจำนวนคนที่บริโภคสุรายังนิยมอยู่ เหมือนเดิม รัฐจึงไม่ต้องการเก็บภาษีเพิ่ม หรือเก็บอัตราตามราคา เพราะจะไปกระทบต่อราคาต้นทุน ทำให้มีการขายสุราขาวแพงเกินไป

2) สุราสามทับ เป็นสุราขาวที่นำมากลั่นทับกันหลายๆครั้ง จนในที่สุดได้แอลกอฮอล์บริสุทธิ์ มีคุณสมบัติเป็นตัวทำลายและใช้เป็นวัตถุพิษในการทำสินค้าประเภท อื่นๆทั้งที่ใช้ในการบริโภคและอุปโภคจึงเหมาะสำหรับการนำไปใช้ในการอุตสาหกรรม โรงพยาบาล แอลกอฮอล์แปลงสภาพ และการทำสินค้าอื่นๆ หากมีการขึ้นอัตราภาษีหรือการใช้อัตราภาษีตามราคา จะทำให้เพิ่มต้นทุนสินค้า เช่น ยารักษาโรคจะแพงขึ้น ประชาชนส่วนใหญ่จะเดือดร้อนอย่างหลีกเลี่ยง ไม่ได้จึงไม่เหมาะที่จะเก็บอัตราตามราคา

3) สุราพิเศษ เป็นสุราที่มีกรรมวิธีพิเศษ ทำให้ต้นทุนของสุราสูง ผู้บริโภคจะเป็นคนที่มีรายได้ปานกลางประกอบกับเป็นสุราชนิดใหม่เริ่มเข้าสู่การธุรกิจสุรา เพื่อที่จะ แข่งขันกับสุราต่างประเทศที่นำเข้า โดยมุ่งทดแทนการนำเข้าให้น้อยที่สุดไม่ต้องการให้รัฐสูญเสีย เงินตราในการส่งสินค้าต่างประเทศมาก ซึ่งส่งผลต่อการขาดดุลการค้าลดลง รวมทั้งเพื่อสนับสนุนให้มีการพัฒนาคุณภาพสุราให้ดีขึ้นทัดเทียมสุราต่างประเทศจึงไม่สมควรให้จัดเก็บภาษีสุราในอัตราตาม ราคา

4) สำหรับสำหรับสุราต่างประเทศนำเข้าในแต่ละชนิด มีราคา CIF ( Cost Insurance and Freight) แตกต่างกัน แตกต่างกัน แม้จะเป็นสุราประเภทเดียวกันก็มีหลาย ราคา เช่น สุราประเภทบรันดี มีหลายระดับราคา CIF ตั้งแต่ 240 บาทจนถึงประมาณ 1,000 บาท นอกจากนี้รัฐยังได้จัดเก็บอากรศุลกากรซึ่งตั้งไว้สูงเป็นกำแพงภาษี มีทั้งอัตราตามสภาพและอัตราตาม ราคา เมื่อคำนวณรวมแล้วจะทำให้ราคาของสุราต่างประเทศนำเข้าสูงมาก หากมีการจัดเก็บภาษี สรรพสามิตด้วยอัตราตามราคาเพิ่มขึ้นอีก 1 อัตรา จะมีผลทำให้ต้นทุนสุรายิ่งสูงขึ้นจะเกิดการลักลอบ ทำสุราปลอมเพิ่มอีกจำนวนมาก ทำให้รัฐต้องขาดรายได้ทางภาษีในส่วนนี้ไป<sup>108</sup>

ในกรณีการเก็บภาษีตามมูลค่ามีประเด็นเรื่องการใช้ราคารวมภาษีหรือราคาไม่รวมภาษีมา เป็นฐานในการคำนวณ แบ่งเป็น 2 แบบ คือ

<sup>108</sup> อังคณี วรทรัพย์, “การพัฒนาโครงสร้างภาษีสุราของประเทศไทยเข้าสู่ระบบสากล,” (เอกสารวิจัยส่วนบุคคล วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร, 2533) น.16-17



แบบที่หนึ่ง อัตรารวมใน (Inclusive Rate) เป็นอัตราภาษีบนฐานของราคารวมภาษี กล่าวคืออัตราภาษีสรรพสามิตแบบรวมใน นั้นภาษีสรรพสามิต (และภาษีท้องถิ่น) จะคำนวณรวมกับมูลค่าของ “ราคาขายหน้าโรงงาน” หรือ มูลค่าสินค้านำเข้า ซึ่งแต่เดิมภาษีสู่รานั้นมีการคิดคำนวณภาษีแบบอัตรารวมใน<sup>109</sup> เหตุผลที่รัฐกำหนดให้คิดภาษีแบบรวมในเนื่องจาก<sup>110</sup>

1) ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีทางอ้อม นอกจากจุดประสงค์ของการจัดเก็บเพื่อหารายได้เข้ารัฐแล้วยังเพื่อจำกัดการบริโภคสินค้าและบริการเฉพาะอย่าง กล่าวคือรัฐมุ่งหวังว่าเมื่อสินค้าและบริการถูกจัดเก็บภาษีสรรพสามิตแล้ว จะมีการบริโภคสินค้านี้ต่ำกว่าที่ผู้ผลิตจากวัตถุดิบ ประสงค์ การจัดเก็บภาษีที่ต้องการลดการบริโภค จึงกำหนดให้ผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าผลิตภัณฑ์สรรพสามิตรวมอยู่ในราคาขายสินค้าหรือบริการเพื่อให้ราคาขายสูงขึ้นตามภาษีสรรพสามิตอย่างเต็มที่ และส่งผลให้เกิดการบริโภคสินค้าและบริการสรรพสามิตที่ลดลง ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม(โรงสุรา) จึงกำหนดให้ต้องรวมภาระภาษีสรรพสามิตและให้เป็นการคำนวณภาษีสรรพสามิตแบบอัตรารวมใน

2) การคำนวณภาษีสรรพสามิตแบบอัตรารวมในทำให้รายได้ภาษีรัฐสูงขึ้นเนื่องจากว่ามี การคำนวณภาษีจากฐานที่กว้างขึ้นโดยมีอัตราภาษีในระดับที่ไม่สูงมากนักเพราะคำนวณภาษีจากฐานที่รวมภาษีสรรพสามิตไว้แล้ว การใช้อัตราแบบรวมในจึงมีผลทำให้อัตราภาษีที่บัญญัติเป็นกฎหมายไม่สูงจนเกินไป

3) การคิดภาษีแบบอัตรารวมในมีหลักคิดที่ว่า ภาษีสรรพสามิตจัดเก็บ ณ จุดผลิตหรือจุดนำเข้าเพียงจุดเดียว ไม่ได้จัดเก็บภาษีหลายจุดเช่นเดียวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม การผลิตภาระภาษีรวมในในฐานราคาจึงเกิดขึ้นเพียงครั้งเดียวที่มีการจำหน่ายไม่ส่งผลกระทบต่อมาก

4) ภาษีสรรพสามิตมีลักษณะคล้ายเป็นต้นทุนการผลิตด้วยจึงถูกกำหนดให้สามารถนำไปรวมเป็นฐานเพื่อคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

5) เมื่อมีการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ มีการหารือเกี่ยวกับอัตราภาษีแบบแยกนอกหรือแบบรวมในและพิจารณาให้ภาษีมูลค่าเพิ่มใช้อัตราแบบแยกนอก เพื่อให้ชัดเจนและสะดวกในการเครดิตภาษีตามระบบของภาษีมูลค่าเพิ่ม ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มจึงไม่มีการรวมภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ และเวลาจะยกเว้นหรือเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่มจะได้แยกส่วนระหว่างภาษีและฐานภาษีไว้อย่างชัดเจน

<sup>109</sup> พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 8 จัตวา (เดิม) “การเสียภาษีสู่ราตามมูลค่านั้นให้ถือมูลค่าตามราคาขาย ณ โรงงานสุรา สำหรับสุราที่ทำในราชอาณาจักร และราคา C.I.F บวกภาษีนำเข้า สำหรับสุราที่นำเข้า โดยให้รวมภาษีสู่ราที่พึงต้องชำระด้วย”

<sup>110</sup> ชลธาร วิศรุตวงศ์ “การคำนวณภาษีสรรพสามิตแบบอัตรารวมใน” สามิตสาร. ฉบับที่ 2 ปีที่ 61 หน้า 30-32 (สิงหาคม 2548)

ในขณะที่ภาษีสรรพสามิตจัดเก็บจากจุดการผลิตและนำเข้าเพียงจุดเดียว และเป็นการจัดเก็บที่จุดเริ่มต้นของกระบวนการผลิตและจำหน่าย จุดที่จัดเก็บภาษีเกิดขึ้นก่อนหรือพร้อมกับการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิตโดยทั่วไปไม่มีการเครดิตภาษี การคิดคำนวณภาษีสรรพสามิตจึงให้รวมภาษีสรรพสามิตที่พึงต่อชำระไว้ในฐานภาษีด้วย อีกทั้งสามารถใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม (โรงงานสุรา) ซึ่งรวมภาษีสรรพสามิตไว้แล้ว ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้เลย

6) กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มกำหนดให้ใบกำกับภาษีมีรายละเอียดต่างๆไว้เพื่อใช้ในการทั่วไปเพื่อประโยชน์ในการเครดิตภาษี ทั้งนี้สินค้าและบริการโดยทั่วไปส่วนใหญ่ไม่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต ดังนั้นถ้ากำหนดให้คิดภาษีสรรพสามิตแบบแยกนอกเช่นเดียวกับภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องเพิ่มช่องรายการภาษีสรรพสามิตเข้าไปในใบกำกับภาษีจะก่อให้เกิดความสับสนและไม่มีความจำเป็น

การคิดคำนวณแบบอัตรารวมในโดยนำภาษีสรรพสามิตมารวมเป็นฐานในการคำนวณภาษีด้วยนั้น ทำให้ฐานภาษีสูงขึ้นส่งผลให้เก็บภาษีได้มากขึ้น แต่ทั้งนี้พบว่า การคิดคำนวณภาษีสรรพสามิตแบบอัตรารวมในนั้นมีความยุ่งยากซับซ้อน ทำให้เกิดความสับสนและยากแก่การทำความเข้าใจ อีกทั้งการคิดดังกล่าวยังไม่มีโปร่งใสและไม่มีความชัดเจน เนื่องจากเป็นการคิดภาษีบนฐานภาษีนั่นเอง ประชาชนไม่สามารถรู้ได้ว่าจริงๆแล้วเสียภาษีไปในอัตราเท่าใดอันเป็นการอำพรางภาษีที่แท้จริงซึ่งขัดกับลักษณะของภาษีอากรที่ดีในข้อที่ว่าต้องมีความชัดเจนแน่นอนแม้ข้อดีของอัตราภาษีแบบรวมในจะคำนวณภาษีจากฐานภาษีที่สูงเพราะคำนวณภาษีจากฐานที่รวมภาษีสรรพสามิตไว้แล้วทำให้สามารถเก็บภาษีได้มากในขณะที่อัตราภาษีที่จัดเก็บไม่สูงจนเกินไป แต่ก็มีข้อเสียเพราะมีวิธีการคำนวณที่ยุ่งยากซับซ้อน ยากแก่การทำความเข้าใจ ขัดกับลักษณะของภาษีอากรที่ดีในข้อที่ว่าต้องมีความแน่นอนและชัดเจนและเนื่องจากมูลค่าสินค้าได้รวมภาษีสรรพสามิตที่พึงชำระไว้แล้วทำให้ผู้บริโภคไม่ทราบว่าในราคาสินค้านั้นมีภาษีที่ตนได้ชำระไปแล้วเป็นจำนวนเท่าใด<sup>111</sup>

แบบที่สอง อัตราแยกนอก (Exclusive Rate) คือ อัตราภาษีที่นำมาคำนวณภาษีโดยไม่นำภาษีสรรพสามิตมารวมเป็นฐานในการคำนวณภาษีด้วย เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ข้อดีของอัตราภาษีแบบแยกนอกนั้นจะมีวิธีคิดคำนวณที่ไม่ยุ่งยาก ชัดเจน เข้าใจง่ายไม่สับสน ไม่ขัดต่อลักษณะภาษีอากรที่ดีและทำให้ทราบว่าในราคาสินค้านั้นมีภาษีที่ตนต้องชำระเท่าไร<sup>112</sup> แต่ก็มีข้อเสียตรงที่ทำให้ฐานภาษีน้อยลงทำให้กรมสรรพสามิตจะต้องมีการเปลี่ยนแปลงโดยเพิ่มอัตราภาษีเพื่อชดเชยภาษีส่วนที่ขาด

<sup>111</sup> สุดารัตน์ วุฒิสรรฐไพบุลย์. “ปัญหาบางประการเกี่ยวกับฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิต”. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิตสาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552 หน้า 97-98

<sup>112</sup> สุดารัตน์ วุฒิสรรฐไพบุลย์. “ปัญหาบางประการเกี่ยวกับฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิต”. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิตสาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552 หน้า 98

ไป<sup>113</sup> ปัจจุบันพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2556 ได้ตัดเรื่องการคำนวณภาษีแบบรวมในออก โดยไม่ให้รวมภาษีสุราที่พึงต้องชำระในการคำนวณ ซึ่ง ตามมาตรา 8 จัตวา (เดิม) นั้น ระบุว่า “การเสียภาษีสุราตามมูลค่านั้นให้ถือมูลค่าตามราคาขาย ณ โรงงานสุรา สำหรับสุราที่ทำในราชอาณาจักร และราคา C.I.F บวกภาษีนำเข้า สำหรับสุราที่นำเข้า โดยให้รวมภาษีสุราที่พึงต้องชำระด้วย” แต่ มาตรา 8 จัตวา (ใหม่) ระบุว่า “การเสียภาษีสุราตามมูลค่านั้น ให้ถือตามราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” เท่านั้น ทำให้จากบทบัญญัติดังกล่าว การเสียภาษีสุราที่พึงชำระนั้นจะเป็นการคำนวณภาษีในอัตราแยกนอก เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกำหนดฉบับนี้ คือ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีสุราไม่เหมาะสมกับสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจในปัจจุบัน สมควรให้มีการแก้ไขวิธีการจัดเก็บภาษีสุราให้เหมาะสม จำเป็นต้องตราพระราชกำหนดนี้

อัตราภาษีสุรา ตามสภาพ (ตามปริมาณ) และ อัตราภาษีตามราคา (ตามมูลค่า) มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

#### 1. สุราแช่

- 1) ชนิดเบียร์ คิดอัตราตามมูลค่าร้อยละ 60 และ 300 บาทต่อปริมาณหนึ่งลิตรแห่ง แอลกอฮอล์บริสุทธิ์และหรือ 30 บาทต่อปริมาณหนึ่งลิตร
- 2) ชนิดไวน์และสปาร์กลิ่งไวน์ที่ทำจากองุ่น คิดอัตราตามมูลค่าร้อยละ 60 และ 2,000 บาทต่อปริมาณหนึ่งลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์และหรือ 300 บาทต่อปริมาณหนึ่งลิตร
- 3) ชนิดอื่นๆ คิดอัตราตามมูลค่าร้อยละ 25 และ 150 บาทต่อปริมาณหนึ่งลิตรแห่ง แอลกอฮอล์บริสุทธิ์และหรือ 30 บาทต่อปริมาณหนึ่งลิตร

#### 2. สุรากลั่น

- 1) ชนิดสุราขาว คิดอัตราตามมูลค่าร้อยละ 50 และ 400 บาทต่อปริมาณหนึ่งลิตร แห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์และหรือ 60 บาทต่อปริมาณหนึ่งลิตร
- 2) ชนิดอื่นๆ คิดอัตราตามมูลค่าร้อยละ 50 และ 400 บาทต่อปริมาณหนึ่งลิตรแห่ง แอลกอฮอล์บริสุทธิ์และหรือ 60 บาทต่อปริมาณหนึ่งลิตร

อัตราที่จัดเก็บจริงเป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง กำหนดชนิดของสุราและอัตราภาษีสุรา พ.ศ. 2556 มีรายละเอียด ดังต่อไปนี้

<sup>113</sup> วันชัย ตั้งวิจิตร. ผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านกฎหมายภาษีสรรพสามิต กรมสรรพสามิต บทสัมภาษณ์ วันที่ 27 ตุลาคม 2558

ตารางที่ 1 สรุปลักษณะสุราแช่

ตารางสรุปลักษณะสุราแช่					
ชนิดสุรา	อัตราภาษี ตามมูลค่า	อัตราภาษี ตามปริมาณ		อัตราภาษี ตามดีกรีที่สูง	
		บาทต่อลิตร ต่อ 100 ดีกรี	บาท ต่อลิตร	เงื่อนไข	บาท ต่อลิตร ต่อดีกรี
1. เบียร์	48	155	8	มากกว่า 7 ดีกรี	3
2. ไวน์และสปาร์กลิ่ง ไวน์ที่ทำจากองุ่น -ราคาขายส่งช่วง สุดท้ายน้อยกว่าหรือ เท่ากับ600 -ราคาขายส่งช่วง สุดท้าย มากกว่า 600	0 36	1,000	225	มากกว่า 15 ดีกรี	3
3. สุราแช่อื่นๆ	5	70	10	มากกว่า 15 ดีกรี	3
4. สุราแช่พื้นเมือง (ราคาตามประกาศ 140 บาท /ลิตร)	5	70	10	มากกว่า 15 ดีกรี	3
5. อุ สาโทหรือน้ำ ข้าว กระจกหรือน้ำ ตาลเมา (ราคาตามประกาศ 70 บาท /ลิตร)	5	70	10	มากกว่า 15 ดีกรี	3

6.สุราแช่ชนิดเบียร์ โรงเล็ก (Brewpub) (ราคาตามประกาศ 85 บาท /ลิตร)	48	15	8	มากกว่า 7 ดีกรี	3
---	----	----	---	--------------------	---

ที่มา : กำหนดในกฎกระทรวง กำหนดชนิดของสุราและอัตราภาษีสุรา พ.ศ. 2556

### ตารางที่ 2 สรุปอัตราภาษีสุรากลั่น

ตารางสรุปอัตราภาษีสุรากลั่น					
ชนิดสุรา	อัตราภาษี ตามมูลค่า	อัตราภาษี ตามปริมาณ		อัตราภาษี ตามดีกรีที่สูง	
		บาท ต่อลิตร ต่อ 100 ดีกรี	บาท ต่อลิตร	เงื่อนไข	บาท ต่อลิตร ต่อดีกรี
1. สุรากลั่นชนิด สุรา ขาว	4	145	40	มากกว่า 40 ดีกรี	3
2. สุรากลั่นชนิดอื่นๆ - สุราผสม - สุราปรุงพิเศษ - สุราพิเศษ	25	250	50	มากกว่า 45 ดีกรี	3
3. สุรากลั่นชุมชน ราคาตามประกาศ กรมฯ - 28 ดีกรี ราคาขาย ส่งช่วงสุดท้าย 90 บาท /ลิตร - 30 ดีกรี ราคาขาย	4	145	40	มากกว่า 40 ดีกรี	3

ส่งช่วงสุดท้าย 100 บาท /ลิตร - 35 ดีกรี ราคาขาย					
ส่งช่วงสุดท้าย 110 บาท /ลิตร - 40 ดีกรี ราคาขาย					
ส่งช่วงสุดท้าย 120 บาท /ลิตร					

ที่มา : กำหนดในกฎกระทรวง กำหนดชนิดของสุราและอัตราภาษีสุรา พ.ศ. 2556

### การจัดเก็บภาษีสุรา

อัตราภาษีให้เสียในอัตราทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณตามอัตราภาษีสุราบัญชีอัตราภาษีสุราและค่าธรรมเนียมและมีการจัดเก็บเงินเพิ่มตามกฎหมายอื่นได้แก่

1. **ภาษีเพื่อมหาดไทย** เป็นภาษีที่เก็บเงินเพิ่มเพื่อกระทรวงมหาดไทย ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสุราตามกฎหมายว่าด้วยสุราเสียภาษีสุราเพิ่มขึ้นอัตราร้อยละ 10 ของภาษีสุรา (เศษของหนึ่งสตางค์ให้ปัดทิ้ง)

พระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสุรา พ.ศ. 2527

มาตรา 4 วรรคหนึ่ง ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสุราตามกฎหมายว่าด้วยสุรา เสียภาษีสุราเพิ่มขึ้นร้อยละ 10 ของภาษี

มาตรา 4 วรรคสอง ภาษีสุราที่จะต้องเสียเพิ่มขึ้นตามวรรคหนึ่ง เศษของหนึ่งสตางค์ให้ปัดทิ้ง

2. **เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ (สสส.)** ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสุราชำระเงินบำรุงกองทุน สสส.ในอัตราร้อยละ 2 ของภาษีสุรา

พระราชบัญญัติ กองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ. 2544

มาตรา 12 เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บและสงเงินบำรุงกองทุน

(1) ไทกรมสรรพสามิตและกรมศุลกากรเป็นผู้ดำเนินการเรียกเก็บเงินบำรุงกองทุน เพื่อนำส่งเป็นรายได้ของกองทุน โดยไม่ต้องนำส่งกระทรวงการคลังเป็นรายได้แผ่นดิน ทั้งนี้ตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกำหนด

(2) เงินบำรุงกองทุนให้ถือเป็นภาษีแต่ไม่ให้นำไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าของภาษี

มาตรา 13 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายว่าด้วยสุราและกฎหมายว่าด้วยยาสูบมีหน้าที่ส่งเงินบำรุงกองทุนตามอัตราที่กำหนดตามมาตรา 11 พร้อมกับการชำระภาษีตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกำหนด

ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วย การจัดเก็บ การส่งเงิน การยกเว้น และการขอคืน เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ สำหรับสุราและยาสูบ พ.ศ. 2544

ข้อ 3 ในระเบียบนี้

"สุรา" หมายความว่า สุราตามกฎหมายว่าด้วยสุรา

"ภาษี" หมายความว่า ภาษีตามกฎหมายว่าด้วยสุรา และค่าแสตมป์ยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ

"ผู้มีหน้าที่ส่งเงินบำรุงกองทุน" หมายความว่า

(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายว่าด้วยสุรา

(2) ผู้มีหน้าที่เสียค่าแสตมป์ยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ

"ผู้ส่งออก" หมายความว่า ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุรา หรือยาสูบที่ได้รับอนุญาตให้ส่งสุรา หรือยาสูบออกนอกราชอาณาจักร ตามกฎหมายว่าด้วยสุราหรือกฎหมายว่าด้วยยาสูบ

ข้อ 4 วรรคหนึ่งให้ผู้มีหน้าที่ส่งเงินบำรุงกองทุน ส่งเงินกองทุนในอัตราร้อยละ 2 ของภาษีสุราและค่าแสตมป์ยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยสุรา และกฎหมายว่าด้วยยาสูบ

ข้อ 4 วรรคสอง ในการคำนวณเงินบำรุงกองทุน ตามอัตราที่กำหนดในวรรคหนึ่ง หากมีเศษของหนึ่งสตางค์ให้ปัดทิ้ง

3. **เงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย** ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายว่าด้วยสุราชำระเงินบำรุงองค์การฯในอัตราร้อยละ 1.5 ของภาษีสุรา พระราชบัญญัติ องค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2551

มาตรา 5 ให้จัดตั้งองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทยเป็นนิติบุคคล เรียกโดยย่อว่า "ส.ส.ท." และให้ใช้ชื่อเป็นภาษาอังกฤษว่า "Thai Public Broadcasting Service" เรียกโดยย่อว่า "TPBS" ทำหน้าที่เป็นองค์การสื่อสารสาธารณะด้านวิทยุกระจายเสียงและวิทยุโทรทัศน์ มีฐานะเป็นหน่วยงานของรัฐ ที่ไม่ใช่ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจตามกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณ แต่ดำเนินการภายใต้ทุน ทรัพย์สินและรายได้ขององค์การ

มาตรา 12 ให้องค์การมีอำนาจจัดเก็บเงินบำรุงองค์การจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายว่าด้วยสุราและกฎหมายว่าด้วยยาสูบ ในอัตราร้อยละหนึ่งจุดห้าของภาษีที่เก็บจากสุราและยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยสุราและกฎหมายว่าด้วยยาสูบ และจัดสรรให้เป็นรายได้ขององค์การ โดยให้มีรายได้สูงสุดปีงบประมาณละไม่เกินสองพันล้านบาท และให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมี

อำนาจในการปรับเพิ่มรายได้สูงสุดตามมาตรานี้ทุกสามปี เพื่อให้องค์กรมีรายได้เพียงพอต่อการดำเนินการตามวัตถุประสงค์

โดยให้พิจารณาถึงอัตราเงินเฟ้อของปีที่ผ่านมาประกอบกับขอบเขตการดำเนินงานขององค์กรที่เปลี่ยนแปลงไปและผลการประเมินการดำเนินงานขององค์กรตามมาตรา 50 รายได้ขององค์กรตามวรรคหนึ่งส่วนที่เกินจากรายได้สูงสุดที่กำหนดไว้ ให้องค์กรนำส่งเป็นรายได้แผ่นดิน

การคำนวณเงินบำรุงองค์กรตามอัตราที่กำหนดในวรรคหนึ่ง หากมีเศษของสตางค์ ให้ปัดทิ้ง

มาตรา 13 เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บและส่งเงินบำรุงองค์กร

(1) ให้กรมสรรพสามิตและกรมศุลกากรเป็นผู้เรียกเก็บเงินบำรุงองค์กรเพื่อนำส่งเป็นรายได้ขององค์กร โดยส่วนที่ไม่เกินจากรายได้สูงสุดที่กำหนดในมาตรา 12 ไม่ต้องนำส่งเป็นรายได้แผ่นดิน ทั้งนี้ ตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกำหนด

(2) เงินบำรุงองค์กร ให้ถือเป็นภาษี แต่ไม่ให้นำไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าของภาษี

ในการนำส่งเงินบำรุงองค์กร ให้กรมสรรพสามิตและกรมศุลกากรหักค่าใช้จ่ายไว้ในอัตราตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด แต่ไม่เกินร้อยละหนึ่งจุดห้าของเงินบำรุงองค์กรที่เก็บได้

มาตรา 14 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายว่าด้วยสุราและกฎหมายว่าด้วยยาสูบ มีหน้าที่ส่งเงินบำรุงองค์กรตามอัตราที่กำหนดตามมาตรา 12 วรรคหนึ่ง พร้อมกับการชำระภาษีตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกำหนด

ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วย การจัดเก็บ การนำส่งเงิน การงดเว้น การยกเว้น การลดหย่อนและการขอคืนเงินบำรุงองค์กรขององค์กรกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย สำหรับสุราและยาสูบพ.ศ. 2551

ข้อ 3 ในระเบียบนี้

“สุรา” หมายความว่า สุราตามกฎหมายว่าด้วยสุรา

“ภาษี” หมายความว่า ภาษีตามกฎหมายว่าด้วยสุรา และค่าแสตมป์ยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ

“ผู้มีหน้าที่ส่งเงินบำรุงองค์กร” หมายความว่า

(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายว่าด้วยสุรา

(2) ผู้มีหน้าที่เสียค่าแสตมป์ยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ

ข้อ 4 ให้ผู้มีหน้าที่ส่งเงินบำรุงองค์กร ส่งเงินบำรุงองค์กรในอัตราร้อยละ 1.5 ของภาษีสุราและค่าแสตมป์ยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยสุรา และกฎหมายว่าด้วยยาสูบ



ในการคำนวณเงินบำรุงองค์การ ตามอัตราที่กำหนดในวรรคหนึ่ง หากมีเศษของสตางค์ ให้ปัดทิ้ง

#### 4. เงินบำรุงกองทุนพัฒนาการศึกษาแห่งประเทศไทย

พระราชบัญญัติ การศึกษาแห่งประเทศไทย 2558

มาตรา 4 ในพระราชบัญญัตินี้ “ภาษี” หมายความว่า ภาษีตามกฎหมายว่าด้วยสุราและค่าแสตมป์ยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ

มาตรา 37 ให้กองทุนมีอำนาจจัดเก็บเงินบำรุงกองทุนจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายว่าด้วยสุราและกฎหมายว่าด้วยยาสูบ ในอัตราร้อยละ 2 ของภาษีที่เก็บจากสุราและยาสูบ ตามกฎหมาย ว่าด้วยสุราและกฎหมายว่าด้วยยาสูบ ในการคำนวณเงินบำรุงกองทุนตามอัตราที่กำหนดในวรรคหนึ่ง หากมีเศษของหนึ่งสตางค์ให้ปัดทิ้ง

มาตรา 38 เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บและส่งเงินบำรุงกองทุน

(1) ให้กรมสรรพสามิตและกรมศุลกากรเป็นผู้ดำเนินการเรียกเก็บเงินบำรุงกองทุน เพื่อนำส่ง เป็นรายได้ของกองทุน โดยไม่ต้องนำส่งคลังเป็นรายได้แผ่นดิน ทั้งนี้ ตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการ กระทรวงการคลังกำหนด

(2) เงินบำรุงกองทุนให้ถือเป็นภาษีแต่ไม่ให้นำไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าของภาษี

มาตรา 39 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายว่าด้วยสุราและกฎหมายว่าด้วยยาสูบ มีหน้าที่ส่งเงินบำรุงกองทุนตามอัตราที่กำหนดตามมาตรา 37 พร้อมกับการชำระภาษีตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการ กระทรวงการคลังกำหนด

พ.ร.บ. การศึกษาแห่งประเทศไทย 2558 นี้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เมื่อวันที่ 20 มีนาคม 2558 โดยกำหนดให้การจัดเก็บภาษีสุราและยาสูบส่งเข้าสมทบกองทุนพัฒนาการศึกษาแห่งชาติ เพื่อใช้ในการสนับสนุน ส่งเสริมกีฬาประเภทต่างๆ โดยไม่ต้องนำส่งเข้าคลัง เหมือนการนำส่งเข้ากองทุน สสส. และ ไทยพีบีเอส<sup>114</sup>

#### 3) การคำนวณภาษีสุรา

การคำนวณภาษีสุราให้เสียในอัตราทั้งตามมูลค่าและและตามปริมาณ<sup>115</sup> การเสียภาษีตามมูลค่าให้ถือตามราคาขายส่งช่วงสุดท้ายและภาษีสุราตามมูลค่านั้นถ้ามีเศษของบาทให้ปัดทิ้ง<sup>116</sup>

<sup>114</sup> ชื่นเหล้า-บุหรี. ข่าวสด ฉบับวันที่ 29 มีนาคม 2558

<sup>115</sup> พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2556 มาตรา 8 ตี

<sup>116</sup> พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2556 มาตรา 8 จัดว

“ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย<sup>117</sup>” หมายถึง

- (1) ราคาที่ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุรตามมาตรา 5
- (2) ผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักรตามมาตรา 6
- (3) ผู้ได้รับใบอนุญาตขายประเภทที่ 1 หรือผู้ได้รับใบอนุญาตขายประเภทที่ 2 (ตามมาตรา 19) ได้ขายสุราให้แก่ผู้ขายปลีกโดยรวมค่าขนส่งหรือค่าบริการอย่างอื่น ทั้งนี้ ต้องเป็นราคาตามปกติในทางธุรกิจโดยสุจริตและเปิดเผยโดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประกาศกำหนดราคาขายส่งช่วงสุดท้าย (มาตรา 8 จัตวา วรรคสอง)

1. ไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายให้ใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายสูงสุดของสุราประเภท ชนิด คุณภาพอย่างเดียวกันที่มีแรงแอลกอฮอล์และปริมาณเท่ากันหรือใกล้เคียงกันของสุราประเภทนั้นๆ

2. ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีหลายราคา

(1) ให้ใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายสูงสุดของ ป.1 หรือ ป.2 ซึ่งเป็นราคาที่สามาร้อ้างอิงได้ว่าผู้ได้รับอนุญาตขายสุราได้ขายสุรานั้นตามที่ได้รับใบอนุญาตทำสุราหรือผู้นำเข้าได้แจ้งชื่อไว้ต่ออธิบดีตามแบบและระยะเวลาที่กำหนด

(2) ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายที่แจ้งไว้ต่ำกว่าราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของ ป.1 และ ป.2 รายอื่น นอกจากที่ได้แจ้งชื่อไว้โดยไม่มีเหตุผลอันสมควรให้ใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของ ป.1 หรือ ป.2 ที่มีราคาสูงสุดในเดือนที่ล่วงมาแล้ว

ประกาศกำหนดราคาขายส่งช่วงสุดท้าย (มาตรา 8 จัตวา วรรคสาม)

“เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีสุรา อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีสุราโดยกำหนดจากราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของราคาราคาสุราในตลาดปกติ”

### ตารางที่ 3 ประกาศกำหนดราคาขายส่งช่วงสุดท้าย

รายการ	ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย
1. เบียร์ที่ผลิตจากโรงงานเบียร์ขนาดเล็กๆ	85 บาทต่อลิตร
2. สุราแช่ที่ผลิตจากสุราชุมชน (1) อู สาโท กระแช่	70 บาทต่อลิตร

<sup>117</sup> พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2556 มาตรา 4

(2) อื่น (ยกเว้นไวน์และสปาร์กลิงไวน์ที่ทำจากองุ่น)	140 บาทต่อลิตร
3. สุราขาวที่ผลิตจากสุราชุมชน	
(1) 28 ดีกรี	90 บาทต่อลิตร
(2) 30 ดีกรี	100 บาทต่อลิตร
(3) 35 ดีกรี	110 บาทต่อลิตร
(4) 40 ดีกรี	120 บาทต่อลิตร

ที่มา : ตามประกาศกำหนดราคาขายส่งช่วงสุดท้าย (มาตรา 8 จัตวา วรรคสาม)

### การคำนวณภาษีสุรา

การคำนวณภาษีสุรา ให้เสียภาษีตามมูลค่าให้ถือตามราคาขายส่งช่วงสุดท้ายและภาษีสุราตามมูลค่านั้นถ้ามีเศษของบาทให้ปัดทิ้งส่วนอัตราภาษีให้เสียในอัตราทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณตามอัตราภาษีสุราบัญชีอัตราภาษีสุรา

ภาษีสุรา = ภาษีตามมูลค่า + ภาษีตามปริมาณ

(1) ภาษีตามมูลค่า = ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย x อัตราภาษีตามมูลค่า

(2) ภาษีตามปริมาณ

(2.1) ภาษีตามปริมาณต่อลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ = (ขนาดภาชนะ (ลิตร) x ดีกรี x อัตราภาษีสุรา) / 100

(2.2) ภาษีตามปริมาณต่อลิตร = ขนาดภาชนะ (ลิตร) x อัตราภาษีสุรา

(3) ภาษีตามปริมาณกรณีดีกรีเกิน = ดีกรีที่เกิน x ขนาดภาชนะ (ลิตร) x อัตราภาษีสุรา

(4) รวมภาษีสุรา = (1) + [ (2.1) หรือ (2.2) ที่สูงกว่า ] + (3)

ตัวอย่างที่ 1 การคำนวณภาษีสุราแช่ชนิดเบียร์

- สุราแช่ชนิดเบียร์ ขนาดภาชนะ 0.625 ลิตร 5 ดีกรี
- ราคาขายส่งขายส่งช่วงสุดท้ายบริษัทแจ้ง 38 บาท
- กฎกระทรวงกำหนดอัตราภาษีสุราแช่ชนิดเบียร์
  - ตามมูลค่าร้อยละ 48
  - ตามปริมาณต่อลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ 155 บาท
  - ตามปริมาณต่อลิตร 8 บาท

(1) ภาษีตามมูลค่า =  $38 \text{ บาท} \times 48 / 100 = 18.2400$

(2) ภาษีตามปริมาณ

(2.1) ภาษีตามปริมาณต่อลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ =  $(0.625 \text{ ลิตร} \times 5 \text{ ดีกรี} \times 155) / 100 = 4.8437$

(2.2) ภาษีตามปริมาณต่อลิตร =  $0.625 \text{ ลิตร} \times 8 \text{ บาท} = 5.0000$

(3) ภาษีตามปริมาณกรณีดีกรีเกิน = ไม่มี = 0

(4) รวมภาษีสุรา = (1) + [ (2.1) หรือ (2.2) ที่สูงกว่า ] + (3)  
 = (1) + (2.2) + (3)  
 =  $18.2400 + 5.0000 + 0$   
 = 23.2400

ตารางที่ 4 ตัวอย่างที่ 1 การคำนวณภาษีสุราแช่ชนิดเบียร์

กฎหมายเก่า (กรณีมีภาษีสรรพสามิต)		กฎหมายใหม่ (กรณีไม่มีภาษีสรรพสามิต)	
เฉพาะการคำนวณจากฐานภาษีตามมูลค่า		ภาษีตามมูลค่า	
ราคาหน้าโรงงาน 30.0000		➤ ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย 38.0000	
ภาษีสรรพสามิต 14.4000		➤ ภาษีตามมูลค่า (38 x 48%) 18.2400	
		ภาษีตามปริมาณ	
		➤ ภาษีตามดีกรี (0.625 x 5 x 155 / 100 ) 4.8437	(2)
		➤ ภาษีตามปริมาณลิตร (0.625 x 8) 5.0000	(3)
ฐานภาษีสุรา (30+14.4) 44.4000		(3) > (2) ภาษีตามปริมาณเสียตาม (3)	
		ภาษีตามปริมาณกรณีดีกรีเกิน 0	
ภาษีสุราที่ต้องเสีย (44.4 x 48%) 21.312	(1)	ภาษีสุราที่ต้องเสีย (18.2400 + 5.0000) 23.2400	(4)
➤ ภาษีเพื่อมหาดไทย 10% ของ (1) 2.1312		➤ ภาษีเพื่อมหาดไทย 10% ของ (4) 2.3240	
➤ ส.ส.ส. 2% ของ (1) 0.4262		➤ ส.ส.ส. 2% ของ (4) 0.4648	
➤ TPBS 1.5% ของ (1) 0.3196		➤ TPBS 1.5% ของ (4) 0.3486	
		➤ พัฒนากีฬา 2 % ของ (4) 0.4648	
รวมภาษีทั้งหมด 24.1890		รวมภาษีทั้งหมด 26.8422	

ที่มา : <http://tcsd1.excise.go.th/PEOPLE/KNOWLEDGE/PRODUCTSD1/WEBPORTAL16200026931>

(ข้อมูลเมื่อวันที่ 13 สิงหาคม 2558)

ตัวอย่างที่ 2 การคำนวณภาษีสุราแช่ชนิดเบียร์ (กรณีตีกรีเกินกำหนด)

- สุราแช่ชนิดเบียร์ ขนาดภาชนะ 0.625 ลิตร 9 ดีกรี
- ราคาขายส่งขายส่งช่วงสุดท้ายบริษัทแจ้ง 38 บาท
- กฎกระทรวงกำหนดอัตราภาษีสุราแช่ชนิดเบียร์
  - ตามมูลค่าร้อยละ 48
  - ตามปริมาณต่อลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ 155 บาท
  - ตามปริมาณต่อลิตร 8 บาท
  - กรณีตีกรีเกินกำหนด (7 ดีกรี) เสียภาษีลิตรละ 3 บาทต่อ ดีกรี

(1) ภาษีตามมูลค่า =  $38 \text{ บาท} \times 48 / 100 = 18.2400$

(2) ภาษีตามปริมาณ

(2.1) ภาษีตามปริมาณต่อลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ =  $(0.625 \text{ ลิตร} \times 7 \text{ ดีกรี} \times 155) / 100 = 6.7813$

(2.2) ภาษีตามปริมาณต่อลิตร =  $0.625 \text{ ลิตร} \times 8 \text{ บาท} = 5.000$

(3) ภาษีตามปริมาณกรณีตีกรีเกิน =  $2 \text{ ดีกรี} \times 0.625 \text{ ลิตร} \times 3 \text{ บาท} = 3.75$

(4) รวมภาษีสุรา = (1) + [ (2.1) หรือ (2.2) ที่สูงกว่า ] + (3)

= (1) + (2.1) + (3)

=  $18.24 + 6.78 + 3.75$

= 28.7713

ตารางที่ 5 ตัวอย่างที่ 2 การคำนวณภาษีสุราแช่ชนิดเบียร์ (กรณีตีกริเกินกำหนด)

กฎหมายเก่า (กรณีมีภาษีรวมใน		กฎหมายใหม่ กรณีไม่มีภาษีรวมใน	
เฉพาะการคำนวณจากฐานภาษีตาม มูลค่า		ภาษีตามมูลค่า	
ราคาหน้าโรงงาน 30.0000		➤ ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย 38.0000	
ภาษีสูราแรก 14.4000		➤ ภาษีตามมูลค่า (38 x 48%) 18.2400	
		ภาษีตามปริมาณ	
		➤ ภาษีตามตีกริ (0.625 x 7 x 155 / 100 ) 6.7813	(2)
		➤ ภาษีตามปริมาณลิตร(0.625 x 8) 5.0000	(3)
ฐานภาษีสุรา (30+14.4) 44.4000		(2) > (3) ภาษีตามปริมาณเสียตาม (3)	
		ภาษีตามปริมาณกรณีตีกริเกิน(2 x 0.625 x 3) 3.75	
ภาษีสุราที่ต้องเสีย (44.4 x 48%) 21.312	(1)	ภาษีสุราที่ต้องเสีย (18.24 + 6.7813+ 3.75) <b>28.7713</b>	(4)
➤ ภาษีเพื่อมหาดไทย 10% ของ (1) 2.1312		➤ ภาษีเพื่อมหาดไทย 10% ของ (4) 2.8771	
➤ ส.ส.ส. 2% ของ (1) 0.4262		➤ ส.ส.ส. 2% ของ (4) 0.5754	
➤ TPBS 1.5% ของ (1) 0.3196		➤ TPBS 1.5% ของ (4) 0.4315	
		➤ พัฒนากีฬา 2 % ของ (4) 0.5754	
รวมภาษีทั้งหมด <b>24.1890</b>		รวมภาษีทั้งหมด <b>33.2307</b>	

ที่มา :

<http://tcsd1.excise.go.th/PEOPLE/KNOWLEDGE/PRODUCTSD1/WEBPORTAL1620002693>

1 (ข้อมูลเมื่อวันที่ 13 สิงหาคม 2558)

ตัวอย่างที่ 3 การคำนวณภาษีไวน์ สปาร์กลิงไวน์ กรณีที่ 1

- สุราแช่ชนิดไวน์ ขนาดภาชนะ 0.750 ลิตร 14 ดีกรี
- ราคาขายส่งขายส่งช่วงสุดท้ายบริษัทแจ้ง 600 บาท
- กฎกระทรวงกำหนดอัตราภาษีไวน์และสปาร์กลิงไวน์ทำจากองุ่น
  - ตามมูลค่าร้อยละ 0
  - ตามปริมาณต่อลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ 1,000 บาท
  - ตามปริมาณต่อลิตร 225 บาท

(1) ภาษีตามมูลค่า =  $600 \text{ บาท} \times 0 / 100 = 0$

(2) ภาษีตามปริมาณ

(2.1) ภาษีตามปริมาณต่อลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ =  $(0.750 \text{ ลิตร} \times 14 \text{ ดีกรี} \times 1,000) / 100 = 105$

(2.2) ภาษีตามปริมาณต่อลิตร =  $0.750 \text{ ลิตร} \times 225 \text{ บาท} = 168.75$

(3) ภาษีตามปริมาณกรณีดีกรีเกิน = ไม่มี = 0

(4) รวมภาษีสุรา =  $(1) + [(2.1) \text{ หรือ } (2.2) \text{ ที่สูงกว่า}] + (3)$   
 $= (1) + (2.2) + (3)$   
 $= 0 + 168.75 + 0$   
 $= 168.75$



ตารางที่ 6 ตัวอย่างที่ 3 การคำนวณภาษีแว่น สปาร์กลิ่งไวน์ กรณีที่ 1

กฎหมายเก่า (กรณีมีภาษีสรรพสามิต)		กฎหมายใหม่ กรณีไม่มีภาษีสรรพสามิต	
เฉพาะการคำนวณจากฐานภาษีตามมูลค่า		ภาษีตามมูลค่า	
ราคาหน้าโรงงาน	500.0000	➤ ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย	600.0000
ภาษีสรรพสามิต	0	➤ ภาษีตามมูลค่า (600 x 0%)	0
		ภาษีตามปริมาณ	
		➤ ภาษีตามดีกรี (0.750 x 14 x 1,000 / 100 )	105.0000 (2)
		➤ ภาษีตามปริมาณลิตร (0.750 x 225)	168.7500 (3)
ฐานภาษีสุรา	0	(3) > (2) ภาษีตามปริมาณเสียตาม (3)	
		ภาษีตามปริมาณกรณีดีกรีเกิน	0
ภาษีสรรพสามิตที่ต้องเสีย	0	ภาษีสรรพสามิตที่ต้องเสีย (0 + 168.75 + 0)	168.7500 (4)
➤ ภาษีเพื่อมหาดไทย 10% ของ (1)	0	➤ ภาษีเพื่อมหาดไทย 10% ของ (4)	16.8750
➤ ส.ส.ส. 2% ของ (1)	0	➤ ส.ส.ส. 2% ของ (4)	3.3750
➤ TPBS 1.5% ของ (1)	0	➤ TPBS 1.5% ของ (4)	2.5312
		➤ พัฒนากีฬากีฬา 2 % ของ (4)	3.3750
รวมภาษีทั้งหมด	0	รวมภาษีทั้งหมด	194.9062

ที่มา :

<http://tcsd1.excise.go.th/PEOPLE/KNOWLEDGE/PRODUCTSD1/WEBPORTAL1620002693>

1 (ข้อมูลเมื่อวันที่ 13 สิงหาคม 2558)

ตัวอย่างที่ 4 การคำนวณภาษีไวน์ สปาร์กลิงไวน์ (กรณีดีกรีเกินกำหนด) กรณีที่ 1

- สุราแช่ชนิดไวน์ ขนาดภาชนะ 0.750 ลิตร 18 ดีกรี
- ราคาขายส่งขายส่งช่วงสุดท้ายบริษัทแจ้ง 600 บาท
- กฎกระทรวงกำหนดอัตราภาษีไวน์และสปาร์กลิงไวน์ทำจากองุ่น
  - ตามมูลค้าย่อยละ 0
  - ตามปริมาณต่อลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ 1,000 บาท
  - ตามปริมาณต่อลิตร 225 บาท
  - กรณีดีกรีเกินกำหนด (15 ดีกรี) เสียภาษีลิตรละ 3 บาทต่อ ดีกรี

(1) ภาษีตามมูลค่า =  $600 \text{ บาท} \times 0 / 100 = 0$

(2) ภาษีตามปริมาณ

(2.1) ภาษีตามปริมาณต่อลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ =  $(0.750 \text{ ลิตร} \times 15 \text{ ดีกรี} \times 1,000) / 100 = 112.5$

(2.2) ภาษีตามปริมาณต่อลิตร =  $0.750 \text{ ลิตร} \times 225 \text{ บาท} = 168.75$

(3) ภาษีตามปริมาณกรณีดีกรีเกิน =  $3 \text{ ดีกรี} \times 0.750 \text{ ลิตร} \times 3 \text{ บาท} = 6.75$

(4) รวมภาษีสุรา = (1) + [ (2.1) หรือ (2.2) ที่สูงกว่า ] + (3)

$$= (1) + (2.2) + (3)$$

$$= 0 + 168.75 + 6.75$$

$$= 175.50$$

ตารางที่ 7 ตัวอย่างที่ 4 การคำนวณภาษีไวน์ สปาร์กลิงไวน์ (กรณีตีกรีกินกำหนด) กรณีที่ 1

กฎหมายเก่า (กรณีมีภาษีสวมใน)		กฎหมายใหม่ กรณีไม่มีภาษีสวมใน	
เฉพาะการคำนวณจากฐานภาษีตามมูลค่า		ภาษีตามมูลค่า	
ราคาหน้าโรงงาน 500.0000		➤ ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย 600.0000	
ภาษีสรรพสามิต 0		➤ ภาษีตามมูลค่า (600 x 0%) 0	
		ภาษีตามปริมาณ	
		➤ ภาษีตามตีกรีกิน (0.750 x 15 x 1,000 / 100 ) 112.5000	(2)
		➤ ภาษีตามปริมาณลิตร (0.750 x 225) 168.7500	(3)
ฐานภาษีสรรพสามิต 0		(3) > (2) ภาษีตามปริมาณเสียตาม (3)	
		ภาษีตามปริมาณกรณีตีกรีกิน (3 x 0.750 x 3) 6.75	
ภาษีสรรพสามิตที่ต้องเสีย 0	(1)	ภาษีสรรพสามิตที่ต้องเสีย (0 + 168.75 + 6.75) 175.5000	(4)
➤ ภาษีเพื่อมหาดไทย 10% ของ (1) 0		➤ ภาษีเพื่อมหาดไทย 10% ของ (4) 17.5500	
➤ ส.ส.ส. 2% ของ (1) 0		➤ ส.ส.ส. 2% ของ (4) 3.5100	
➤ TPBS 1.5% ของ (1) 0		➤ TPBS 1.5% ของ (4) 2.6325	
		➤ พัฒนากีฬา 2 % ของ (4) 3.5100	
รวมภาษีทั้งหมด 0		รวมภาษีทั้งหมด 202.7025	

ที่มา :

<http://tcsd1.excise.go.th/PEOPLE/KNOWLEDGE/PRODUCTSD1/WEBPORTAL1620002693>

1 (ข้อมูลเมื่อวันที่ 13 สิงหาคม 2558

ตัวอย่างที่ 5 การคำนวณภาษีไวน์ สปาร์กลิงไวน์ กรณีที่ 2

- สุราแช่ชนิดไวน์ ขนาดภาชนะ 0.750 ลิตร 14 ดีกรี
- ราคาขายส่งขายส่งช่วงสุดท้ายบริษัทแจ้ง 800 บาท
- กฎกระทรวงกำหนดอัตราภาษีไวน์และสปาร์กลิงไวน์ทำจากองุ่น
  - ตามมูลค่าร้อยละ 36
  - ตามปริมาณต่อลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ 1,000 บาท
  - ตามปริมาณต่อลิตร 225 บาท

(1) ภาษีตามมูลค่า =  $800 \text{ บาท} \times 36 / 100 = 288$

(2) ภาษีตามปริมาณ

(2.1) ภาษีตามปริมาณต่อลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ =  $(0.750 \text{ ลิตร} \times 14 \text{ ดีกรี} \times 1,000) / 100 = 105$

(2.2) ภาษีตามปริมาณต่อลิตร =  $0.750 \text{ ลิตร} \times 225 \text{ บาท} = 168.75$

(3) ภาษีตามปริมาณกรณีดีกรีเกิน = ไม่มี = 0

(4) รวมภาษีสุรา = (1) + [ (2.1) หรือ (2.2) ที่สูงกว่า ] + (3)  
 = (1) + (2.2) + (3)  
 =  $288 + 168.75 + 0$   
 = 456.75

ตารางที่ 8 ตัวอย่างที่ 5 การคำนวณภาษีแว่น สปาร์กิ้งไวน์ กรณีที่ 2

กฎหมายเก่า (กรณีมีภาษีรวมใน		กฎหมายใหม่ กรณีไม่มีภาษีรวมใน	
เฉพาะการคำนวณจากฐานภาษีตาม มูลค่า		ภาษีตามมูลค่า	
ราคาหน้าโรงงาน 700.0000		➢ ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย 800.0000	
ภาษีสรรพสามิต 252.0000		➢ ภาษีตามมูลค่า (800 x 36%) 288	
		ภาษีตามปริมาณ	
		➢ ภาษีตามดีกรี (0.750 x 14 x 1,000 /100 ) 105.0000	(2)
		➢ ภาษีตามปริมาณลิตร (0.750 x 225) 168.7500	(3)
ฐานภาษีสุรา (700+252) 952		(3) > (2) ภาษีตามปริมาณเสียตาม (3)	
		ภาษีตามปริมาณกรณีดีกรี 0	
ภาษีสุราที่ต้องเสีย (952 x 36%) 342.7200	(1)	ภาษีสุราที่ต้องเสีย (288 + 168.75+ 0) 456.7500	(4)
➢ ภาษีเพื่อมหาดไทย 10% ของ (1) 34.2720		➢ ภาษีเพื่อมหาดไทย 10% ของ (4) 45.6750	
➢ ส.ส.ส. 2% ของ (1) 6.8544		➢ ส.ส.ส. 2% ของ (4) 9.1350	
➢ TPBS 1.5% ของ (1) 5.1408		➢ TPBS 1.5% ของ (4) 6.8512	
		➢ พัฒนากีฬา 2 % ของ (4) 9.1350	
รวมภาษีทั้งหมด 388.9872		รวมภาษีทั้งหมด 527.5462	

ที่มา :

<http://tcsd1.excise.go.th/PEOPLE/KNOWLEDGE/PRODUCTSD1/WEBPORTAL1620002693>

1 (ข้อมูลเมื่อวันที่ 13 สิงหาคม 2558)

ตัวอย่างที่ 6 การคำนวณภาษีไวน์ สปาร์กลิงไวน์ (กรณีตีกรีเกินกำหนด) กรณีที่ 2

- สุราแช่ชนิดไวน์ ขนาดภาชนะ 0.750 ลิตร 18 ดีกรี
- ราคาขายส่งขายส่งช่วงสุดท้ายบริษัทแจ้ง 800 บาท
- กฎกระทรวงกำหนดอัตราภาษีไวน์และสปาร์กลิงไวน์ทำจากองุ่น
  - ตามมูลค่าร้อยละ 36
  - ตามปริมาณต่อลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ 1,000 บาท
  - ตามปริมาณต่อลิตร 225 บาท
  - กรณีตีกรีเกินกำหนด (15 ดีกรี) เสียภาษีลิตรละ 3 บาทต่อ ดีกรี

(1) ภาษีตามมูลค่า =  $800 \text{ บาท} \times 36 / 100 = 288$

(2) ภาษีตามปริมาณ

(2.1) ภาษีตามปริมาณต่อลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ =  $(0.750 \text{ ลิตร} \times 15 \text{ ดีกรี} \times 1,000) / 100 = 112.5$

(2.2) ภาษีตามปริมาณต่อลิตร =  $0.750 \text{ ลิตร} \times 225 \text{ บาท} = 168.75$

(3) ภาษีตามปริมาณกรณีตีกรีเกิน =  $3 \text{ ดีกรี} \times 0.750 \text{ ลิตร} \times 3 \text{ บาท} = 6.75$

(4) รวมภาษีสุรา = (1) + [ (2.1) หรือ (2.2) ที่สูงกว่า ] + (3)  
 = (1) + (2.2) + (3)  
 =  $288 + 168.75 + 6.75$   
 = 463.50

ตารางที่ 9 ตัวอย่างที่ 6 การคำนวณภาษีไวน์ สปาร์กลิ้งไวน์ (กรณีตีกรีกินกำหนด) กรณีที่ 2

กฎหมายเก่า (กรณีมีภาษีรวมใน		กฎหมายใหม่ กรณีไม่มีภาษีรวมใน	
เฉพาะการคำนวณจากฐานภาษีตามมูลค่า		ภาษีตามมูลค่า	
ราคาหน้าโรงงาน 700.0000		➤ ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย 800.0000	
ภาษีสุรารอบแรก 252.0000		➤ ภาษีตามมูลค่า (800 x 36%) 288	
		ภาษีตามปริมาณ	
		➤ ภาษีตามตีกี (0.750 x15 x 1,000 /100 ) 105.0000	(2)
		➤ ภาษีตามปริมาณลิตร (0.750 x 225) 168.7500	(3)
ฐานภาษีสุรา (700+252) 952		(3) > (2) ภาษีตามปริมาณเสียตาม (3)	
		ภาษีตามปริมาณกรณีตีกี (3x 0.750 x 3 ) 6.75	
ภาษีสุราที่ต้องเสีย (952 x 36%) 342.7200	(1)	ภาษีสุราที่ต้องเสีย (288 + 168.75+ 6.75) 463.5000	(4)
➤ ภาษีเพื่อมหาดไทย 10% ของ (1) 34.2720		➤ ภาษีเพื่อมหาดไทย 10% ของ (4) 46.3500	
➤ ส.ส.ส. 2% ของ (1) 6.8544		➤ ส.ส.ส. 2% ของ (4) 9.2700	
➤ TPBS 1.5% ของ (1) 5.1408		➤ TPBS 1.5% ของ (4) 6.9525	
		➤ พัฒนากีฬา 2 % ของ (4) 9.2700	
รวมภาษีทั้งหมด 388.9872		รวมภาษีทั้งหมด 535.3425	

ที่มา :

<http://tcsd1.excise.go.th/PEOPLE/KNOWLEDGE/PRODUCTSD1/WEBPORTAL1620002693>

1 (ข้อมูลเมื่อวันที่ 13 สิงหาคม 2558)

ตัวอย่างที่ 7 การคำนวณภาษีสุรากลั่นชนิดสุราขาว

- สุรากลั่น ขนาดภาชนะ 0.750 ลิตร 40 ดีกรี
- ราคาขายส่งขายส่งช่วงสุดท้ายบริษัทแจ้ง 300 บาท
- กฎกระทรวงกำหนดอัตราภาษีสุรากลั่นชนิดสุราขาว
  - ตามมูลค่าร้อยละ 4
  - ตามปริมาณต่อลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ 145 บาท
  - ตามปริมาณต่อลิตร 40 บาท

(1) ภาษีตามมูลค่า =  $300 \text{ บาท} \times 4 / 100 = 12.5$

(2) ภาษีตามปริมาณ

(2.1) ภาษีตามปริมาณต่อลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ =  $(0.750 \text{ ลิตร} \times 40 \text{ ดีกรี} \times 145) / 100 = 43.5$

(2.2) ภาษีตามปริมาณต่อลิตร =  $0.750 \text{ ลิตร} \times 40 \text{ บาท} = 30$

(3) ภาษีตามปริมาณกรณีดีกรีเกิน = ไม่มี = 0

(4) รวมภาษีสุรา = (1) + [ (2.1) หรือ (2.2) ที่สูงกว่า ] + (3)  
 = (1) + (2.1) + (3)  
 =  $12.50 + 43.5 + 0$   
 = 55.50



ตารางที่ 10 ตัวอย่างที่ 7 การคำนวณภาษีสู่รากล้นชนิดสุราขาว

กฎหมายเก่า (กรณีมีภาษีสวมใน		กฎหมายใหม่ กรณีไม่มีภาษีสวมใน	
เฉพาะการคำนวณจากฐานภาษีตาม มูลค่า		ภาษีตามมูลค่า	
ราคาหน้าโรงงาน 250.0000		➤ ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย 300.0000	
ภาษีสู่รอรอบแรก 10.0000		➤ ภาษีตามมูลค่า (300 x 4%) 12.0000	
		ภาษีตามปริมาณ	
		➤ ภาษีตามตีกี (0.750 x 40 x 145 / 100 ) 43.5000	(2)
		➤ ภาษีตามปริมาณลิตร (0.750 x 40) 30.0000	(3)
ฐานภาษีสู่รา (250+10) 260.0000		(2) > (3) ภาษีตามปริมาณเสียตาม (3)	
		ภาษีตามปริมาณกรณีตีกีเกิน 0	
ภาษีสู่ราที่ต้องเสีย (260 x 4%) 10.4000	(1)	ภาษีสู่ราที่ต้องเสีย (12.50 + 43.5 + 0) 55.5000	(4)
➤ ภาษีเพื่อมหาดไทย 10% ของ (1) 1.0400		➤ ภาษีเพื่อมหาดไทย 10% ของ (4) 5.5500	
➤ ส.ส.ส. 2% ของ (1) 0.2080		➤ ส.ส.ส. 2% ของ (4) 1.1100	
➤ TPBS 1.5% ของ (1) 0.1650		➤ TPBS 1.5% ของ (4) 0.8325	
		➤ พัฒนากีฬา 2 % ของ (4) 1.1100	
รวมภาษีทั้งหมด 11.8130		รวมภาษีทั้งหมด 33.2307	

ที่มา :

<http://tcsd1.excise.go.th/PEOPLE/KNOWLEDGE/PRODUCTSD1/WEBPORTAL1620002693>

1 (ข้อมูลเมื่อวันที่ 13 สิงหาคม 2558)

ตัวอย่างที่ 8 การคำนวณภาษีสุรากลั่นชนิดสุราขาว (กรณีตีกรีเกินกำหนด)

- สุรากลั่น ขนาดภาชนะ 0.750 ลิตร 45 ดีกรี
- ราคาขายส่งขายส่งช่วงสุดท้ายบริษัทแจ้ง 300 บาท
- กฎกระทรวงกำหนดอัตราภาษีสุรากลั่นชนิดสุราขาว
  - ตามมูลค้ำร้อยละ 4
  - ตามปริมาณต่อลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ 145 บาท
  - ตามปริมาณต่อลิตร 40 บาท
  - กรณีตีกรีเกินกำหนด (40 ดีกรี) เสียภาษีลิตรละ 3 บาทต่อ ดีกรี

(1) ภาษีตามมูลค่า =  $300 \text{ บาท} \times 4 / 100 = 12.50$

(2) ภาษีตามปริมาณ

(2.1) ภาษีตามปริมาณต่อลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ =  $(0.750 \text{ ลิตร} \times 40 \text{ ดีกรี} \times 145) / 100 = 43.5$

(2.2) ภาษีตามปริมาณต่อลิตร =  $0.750 \text{ ลิตร} \times 40 \text{ บาท} = 30$

(3) ภาษีตามปริมาณกรณีตีกรีเกิน =  $5 \text{ ดีกรี} \times 0.750 \text{ ลิตร} \times 3 \text{ บาท} = 11.25$

(4) รวมภาษีสุรา = (1) + [ (2.1) หรือ (2.2) ที่สูงกว่า ] + (3)  
 = (1) + (2.1) + (3)  
 =  $12.50 + 43.50 + 11.25$   
 = 66.75

ตารางที่ 11 ตัวอย่างที่ 8 การคำนวณภาษีสู่รากล้นชนิดสุราขาว (กรณีตีกริเกินกำหนด)

กฎหมายเก่า (กรณีมีภาษีสวมใน)		กฎหมายใหม่ กรณีไม่มีภาษีสวมใน	
เฉพาะการคำนวณจากฐานภาษีตาม มูลค่า		ภาษีตามมูลค่า	
ราคาหน้าโรงงาน 250.0000		➤ ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย 300.0000	
ภาษีสู่รอรอบแรก 10.0000		➤ ภาษีตามมูลค่า (300 x 4%) 12.0000	
		ภาษีตามปริมาณ	
		➤ ภาษีตามดีกรี (0.750 x 40 x 145 / 100 ) 43.5000	(2)
		➤ ภาษีตามปริมาณลิตร (0.750 x 40) 30.0000	(3)
ฐานภาษีสู่รา (250+10) 260.0000		(2) > (3) ภาษีตามปริมาณเสียตาม (3)	
		ภาษีตามปริมาณกรณีตีกริเกิน (5x 0.750x 3) 11.25	
ภาษีสู่ราที่ต้องเสีย (260 x 4%) 10.4000	(1)	ภาษีสู่ราที่ต้องเสีย (12.50 + 43.5 + 11.25) 66.7500	(4)
➤ ภาษีเพื่อมหาดไทย 10% ของ (1) 1.0400		➤ ภาษีเพื่อมหาดไทย 10% ของ (4) 6.6750	
➤ ส.ส.ส. 2% ของ (1) 0.2080		➤ ส.ส.ส. 2% ของ (4) 1.3350	
➤ TPBS 1.5% ของ (1) 0.1650		➤ TPBS 1.5% ของ (4) 1.0001	
		➤ พัฒนากีฬา 2 % ของ (4) 1.3350	
รวมภาษีทั้งหมด 11.8130		รวมภาษีทั้งหมด 77.0960	

ที่มา :

<http://tcsd1.excise.go.th/PEOPLE/KNOWLEDGE/PRODUCTSD1/WEBPORTAL1620002693>

1 (ข้อมูลเมื่อวันที่ 13 สิงหาคม 2558)

ตัวอย่างที่ 9 การคำนวณภาษีสุรากลั่นชนิดสุราพิเศษ

- สุรากลั่น ขนาดภาชนะ 0.750 ลิตร 45 ดีกรี
- ราคาขายส่งขายส่งช่วงสุดท้ายบริษัทแจ้ง 450 บาท
- กฎกระทรวงกำหนดอัตราภาษีสุรากลั่นชนิดสุราพิเศษ

- ตามมูลค่าร้อยละ 25
- ตามปริมาณต่อลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ 250 บาท
- ตามปริมาณต่อลิตร 50 บาท

(1) ภาษีตามมูลค่า =  $450 \text{ บาท} \times 25 / 100 = 112.50$

(2) ภาษีตามปริมาณ

(2.1) ภาษีตามปริมาณต่อลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ =  $(0.750 \text{ ลิตร} \times 45 \text{ ดีกรี} \times 250) / 100 = 84$

(2.2) ภาษีตามปริมาณต่อลิตร =  $0.750 \text{ ลิตร} \times 50 \text{ บาท} = 37.5$

(3) ภาษีตามปริมาณกรณีดีกรีเกิน = ไม่มี = 0

(4) รวมภาษีสุรา = (1) + [ (2.1) หรือ (2.2) ที่สูงกว่า ] + (3)

= (1) + (2.1) + (3)

=  $112.50 + 84 + 0$

= 196.50

ตารางที่ 12 ตัวอย่างที่ 9 การคำนวณภาษีสรรพสามิตสุราพิเศษ

กฎหมายเก่า (กรณีมีภาษีสรรพสามิตรวมใน)	กฎหมายใหม่ กรณีไม่มีภาษีสรรพสามิตรวมใน		
เฉพาะการคำนวณจากฐานภาษีตามมูลค่า	ภาษีตามมูลค่า		
ราคาหน้าโรงงาน 400.0000	➤ ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย 450.0000		
ภาษีสรรพสามิตแรก 100.0000	➤ ภาษีตามมูลค่า (450 x 25%) 112.5000		
	ภาษีตามปริมาณ		
	➤ ภาษีตามดีกรี (0.750 x 45 x 250 / 100 ) 84.0000		(2)
	➤ ภาษีตามปริมาณลิตร (0.750 x 50) 37.5000		(3)
ฐานภาษีสรรพสามิต (400+100) 500.0000	(2) > (3) ภาษีตามปริมาณเสียตาม (3)		
	ภาษีตามปริมาณกรณีดีกรีเกิน 0		
ภาษีสรรพสามิตที่ต้องเสีย (500 x 25%) 125.0000	ภาษีสรรพสามิตที่ต้องเสีย (112.50 + 84 + 0) (1) 196.5000		(4)
➤ ภาษีเพื่อมหาดไทย 10% ของ (1) 12.5000	➤ ภาษีเพื่อมหาดไทย 10% ของ (4) 19.6500		
➤ ส.ส.ส. 2% ของ (1) 2.5000	➤ ส.ส.ส. 2% ของ (4) 3.9300		
➤ TPBS 1.5% ของ (1) 1.8750	➤ TPBS 1.5% ของ (4) 2.9475		
	➤ พัฒนากีฬา 2 % ของ (4) 3.9300		
รวมภาษีทั้งหมด 141.8750	รวมภาษีทั้งหมด 226.9575		

ที่มา :

<http://tcsd1.excise.go.th/PEOPLE/KNOWLEDGE/PRODUCTSD1/WEBPORTAL1620002693>

๑ (ข้อมูลเมื่อวันที่ 13 สิงหาคม 2558)

ตัวอย่างที่ 10 การคำนวณภาษีสุรากลั่นชนิดสุราพิเศษ (กรณีตีกรีเกินกำหนด)

- สุรากลั่น ขนาดภาชนะ 0.750 ลิตร 50 ดีกรี
- ราคาขายส่งขายส่งช่วงสุดท้ายบริษัทแจ้ง 450 บาท
- กฎกระทรวงกำหนดอัตราภาษีสุรากลั่นชนิดสุราพิเศษ
  - ตามมูลค่าร้อยละ 25
  - ตามปริมาณต่อลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ 250 บาท
  - ตามปริมาณต่อลิตร 50 บาท
  - กรณีตีกรีเกินกำหนด (45 ดีกรี) เสียภาษีลิตรละ 3 บาทต่อ ดีกรี

(1) ภาษีตามมูลค่า =  $450 \text{ บาท} \times 25 / 100 = 112.50$

(2) ภาษีตามปริมาณ

(2.1) ภาษีตามปริมาณต่อลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ =  $(0.750 \text{ ลิตร} \times 45 \text{ ดีกรี} \times 250) / 100 = 84.00$

(2.2) ภาษีตามปริมาณต่อลิตร =  $0.750 \text{ ลิตร} \times 50 \text{ บาท} = 37.50$

(3) ภาษีตามปริมาณกรณีตีกรีเกิน =  $5 \text{ ดีกรี} \times 0.750 \text{ ลิตร} \times 3 \text{ บาท} = 11.25$

(4) รวมภาษีสุรา = (1) + [ (2.1) หรือ (2.2) ที่สูงกว่า ] + (3)

$$= (1) + (2.1) + (3)$$

$$= 112.50 + 84.00 + 11.25$$

$$= 207.75$$

ตารางที่ 13 ตัวอย่างที่ 10 การคำนวณภาษีสุรากลั่นชนิดสุราพิเศษ (กรณีตีกรีกินกำหนด)

กฎหมายเก่า (กรณีมีภาษีรวมใน		กฎหมายใหม่ กรณีไม่มีภาษีรวมใน	
เฉพาะการคำนวณจากฐานภาษีตาม มูลค่า		ภาษีตามมูลค่า	
ราคาหน้าโรงงาน 400.0000		➤ ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย 450.0000	
ภาษีสุรารอบแรก 100.0000		➤ ภาษีตามมูลค่า (450 x 25%) 112.5000	
		ภาษีตามปริมาณ	
		➤ ภาษีตามตีกรีกี (0.750 x 45 x 250 / 100 ) 84.0000	(2)
		➤ ภาษีตามปริมาณลิตร (0.750 x 50) 37.5000	(3)
ฐานภาษีสุรา (400+100) 500.0000		(2) > (3) ภาษีตามปริมาณเสียตาม (3)	
		ภาษีตามปริมาณกรณีตีกรีกิน (5 x 0.750 x 3) 11.25	
ภาษีสุราที่ต้องเสีย (500 x 25%) 125.0000	(1)	ภาษีสุราที่ต้องเสีย (112.50 + 84 + 11.25) 207.7500	(4)
➤ ภาษีเพื่อมหาดไทย 10% ของ (1) 12.5000		➤ ภาษีเพื่อมหาดไทย 10% ของ (4) 20.7750	
➤ ส.ส.ส. 2% ของ (1) 2.5000		➤ ส.ส.ส. 2% ของ (4) 4.1550	
➤ TPBS 1.5% ของ (1) 1.8750		➤ TPBS 1.5% ของ (4) 3.1162	
		➤ พัฒนากีฬา 2 % ของ (4) 4.1550	
รวมภาษีทั้งหมด 141.8750		รวมภาษีทั้งหมด 239.9512	

ที่มา :

<http://tcsd1.excise.go.th/PEOPLE/KNOWLEDGE/PRODUCTSD1/WEBPORTAL1620002693>

๑ (ข้อมูลเมื่อวันที่ 13 สิงหาคม 2558)

ตัวอย่างที่ 11 การคำนวณภาษีสุรากลั่นชุมชน

- สุรากลั่นชุมชน ขนาดภาชนะ 0.625 ลิตร 40 ดีกรี
- ราคาขายส่งขายส่งช่วงสุดท้ายที่กรมประกาศ 120 บาท/ลิตร
- กฎกระทรวงกำหนดอัตราภาษีสุรากลั่นชนิดสุราพิเศษ
  - ตามมูลค้าย่อยละ 4
  - ตามปริมาณต่อลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ 145 บาท
  - ตามปริมาณต่อลิตร 40 บาท

(1) ภาษีตามมูลค่า =  $120(0.625) \text{ บาท} \times 4 / 100 = 3$

(2) ภาษีตามปริมาณ

(2.1) ภาษีตามปริมาณต่อลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ =  $(0.625 \text{ ลิตร} \times 40 \text{ ดีกรี} \times 145) / 100 = 36.25$

(2.2) ภาษีตามปริมาณต่อลิตร =  $0.625 \text{ ลิตร} \times 40 \text{ บาท} = 25.00$

(3) ภาษีตามปริมาณกรณีดีกรีเกิน = ไม่มี = 0

(4) รวมภาษีสุรา = (1) + [ (2.1) หรือ (2.2) ที่สูงกว่า ] + (3)  
 = (1) + (2.1) + (3)  
 =  $3.00 + 36.25 + 0$   
 = 39.25



ตารางที่ 14 ตัวอย่างที่ 11 การคำนวณภาษีสรรพสามิต

กฎหมายเก่า (กรณีมีภาษีสรรพสามิต)		กฎหมายใหม่ (กรณีไม่มีภาษีสรรพสามิต)	
เฉพาะการคำนวณจากฐานภาษีตาม มูลค่า		ภาษีตามมูลค่า	
ราคาหน้าโรงงาน 100.0000		➤ ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย 120.0000	
ภาษีสรรพสามิต 4.0000		➤ ภาษีตามมูลค่า $(120(0.625) \times 4 / 100)$ 3.0000	
		ภาษีตามปริมาณ	
		ภาษีตามดีกรี $(0.625 \times 40 \times 145) / 100$ 36.2500	(2)
		➤ ภาษีตามปริมาณลิตร $(0.625 \times 40)$ 25.0000	(3)
ฐานภาษีสรรพสามิต $(100+4)$ 104.0000		$(2) > (3)$ ภาษีตามปริมาณเสียตาม (3)	
		ภาษีตามปริมาณกรณีดีกรีเกิน 0 11.25	
ภาษีสรรพสามิตที่ต้องเสีย $(104 \times 4\%)$ 4.1600	(1)	ภาษีสรรพสามิตที่ต้องเสีย $(3.00 + 36.25 + 0)$ 39.2500	(4)
➤ ภาษีเพื่อมหาดไทย 10% ของ (1) 0.4160		➤ ภาษีเพื่อมหาดไทย 10% ของ (4) 3.9250	
➤ ส.ส.ส. 2% ของ (1) 0.0832		➤ ส.ส.ส. 2% ของ (4) 0.7850	
➤ TPBS 1.5% ของ (1) 0.0624		➤ TPBS 1.5% ของ (4) 0.5887	
		➤ พัฒนากีฬา 2 % ของ (4) 0.7850	
รวมภาษีทั้งหมด 4.7216		รวมภาษีทั้งหมด 45.3337	

ที่มา :

<http://tcsd1.excise.go.th/PEOPLE/KNOWLEDGE/PRODUCTSD1/WEBPORTAL1620002693>

1 (ข้อมูลเมื่อวันที่ 13 สิงหาคม 2558)

**ตัวอย่างที่ 12 การคำนวณภาษีสุราแช่พื้นเมือง**

- สุราแช่พื้นเมือง ขนาดภาชนะ 0.625 ลิตร 15 ดีกรี
- ราคาขายส่งขายส่งช่วงสุดท้ายที่กรมประกาศ 140 บาท/ลิตร
- กฎกระทรวงกำหนดอัตราภาษีสุราแช่
  - ตามมูลค้าย่อยละ 5
  - ตามปริมาณต่อลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ 70 บาท
  - ตามปริมาณต่อลิตร 10 บาท

(1) ภาษีตามมูลค่า =  $140(0.625) \text{ บาท} \times 5 / 100 = 4.375$

(2) ภาษีตามปริมาณ

(2.1) ภาษีตามปริมาณต่อลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ =  $(0.625 \text{ ลิตร} \times 15 \text{ ดีกรี} \times 70) / 100 = 6.5625$

(2.2) ภาษีตามปริมาณต่อลิตร =  $0.625 \text{ ลิตร} \times 10 \text{ บาท} = 6.250$

(3) ภาษีตามปริมาณกรณีดีกรีเกิน = ไม่มี = 0

(4) รวมภาษีสุรา = (1) + [ (2.1) หรือ (2.2) ที่สูงกว่า ] + (3)  
 = (1) + (2.1) + (3)  
 =  $4.375 + 6.5625 + 0$   
 = 10.937

**ตารางที่ 15 ตัวอย่างที่ 12 การคำนวณภาษีสุราแช่พื้นเมือง**

กฎหมายเก่า (กรณีมีภาษีสวมใน)		กฎหมายใหม่ กรณีไม่มีภาษีสวมใน	
เฉพาะการคำนวณจากฐานภาษีตามมูลค่า		ภาษีตามมูลค่า	
ราคาหน้าโรงงาน 120.0000		➤ ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย 140.0000	
ภาษีสุรารอบแรก 6.0000		➤ ภาษีตามมูลค่า $(140(0.625) \times 5 / 100)$ 4.3750	
		ภาษีตามปริมาณ	
		ภาษีตามดีกรี $(0.625 \times 15 \times 70) / 100$	6.5625

			(2)
		➤ ภาษีตามปริมาณลิตร (0.625 x 10) 6.2500	(3)
ฐานภาษีสุรา (120+6) 126.0000		(2) > (3) ภาษีตามปริมาณเสียตาม (3)	
		ภาษีตามปริมาณกรณีดีกรีเกิน 0 11.25	
ภาษีสุราที่ต้องเสีย (126 x 6%) 6.3000	(1)	ภาษีสุราที่ต้องเสีย (4.375 + 6.5625 + 0) 10.9375	(4)
➤ ภาษีเพื่อมหาดไทย 10% ของ (1)  0.6300		➤ ภาษีเพื่อมหาดไทย 10% ของ (4)  1.0937	
➤ ส.ส.ส. 2% ของ (1)  0.1260		➤ ส.ส.ส. 2% ของ (4)  0.2187	
➤ TPBS 1.5% ของ (1)  0.0945		➤ TPBS 1.5% ของ (4)  0.1640	
		➤ พัฒนากีฬา 2 % ของ (4)  0.2187	
รวมภาษีทั้งหมด  7.1505		รวมภาษีทั้งหมด  12.6326	

ที่มา :

<http://tcsd1.excise.go.th/PEOPLE/KNOWLEDGE/PRODUCTSD1/WEBPORTAL1620002693>

๑ (ข้อมูลเมื่อวันที่ 13 สิงหาคม 2558)

ตัวอย่างที่ 13 การคำนวณภาษีสุราแช่ประเภท อู สาโทหรือน้ำข้าว กระจกหรือน้ำตาลเมา

- สุราแช่ประเภท อู สาโทหรือน้ำข้าว กระจกหรือน้ำตาลเมา ขนาดภาชนะ 0.625 ลิตร 15 ดีกรี
- ราคาขายส่งขายส่งช่วงสุดท้ายที่กรมประกาศ 70 บาท/ลิตร
- กฎกระทรวงกำหนดอัตราภาษีสุราแช่
  - ตามมูลค้ำร้อยละ 5
  - ตามปริมาณต่อลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ 70 บาท
  - ตามปริมาณต่อลิตร 10 บาท

$$(1) \text{ ภาษีตามมูลค่า} = 70(0.625) \text{ บาท} \times 5 / 100 = 2.1875$$

(2) ภาษีตามปริมาณ

$$(2.1) \text{ ภาษีตามปริมาณต่อลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์} = (0.625 \text{ ลิตร} \times 15 \text{ ดีกรี} \times 70) / 100 = 6.5625$$

$$(2.2) \text{ ภาษีตามปริมาณต่อลิตร} = 0.625 \text{ ลิตร} \times 10 \text{ บาท} = 6.250$$

$$(3) \text{ ภาษีตามปริมาณกรณีดีกรีเกิน} = \text{ไม่มี} = 0$$

$$(4) \text{ รวมภาษีสุรา} = (1) + [ (2.1) \text{ หรือ } (2.2) \text{ ที่สูงกว่า} ] + (3)$$

$$= (1) + (2.1) + (3)$$

$$= 2.1875 + 6.5625 + 0$$

$$= 8.75$$

ตารางที่ 16 ตัวอย่างที่ 13 การคำนวณภาษีสุราแช่ประเภท อู สาโทหรือน้ำข้าว กระแช่หรือน้ำตาลเมา

กฎหมายเก่า (กรณีมีภาษีสวมใน	กฎหมายใหม่ กรณีไม่มีภาษีสวมใน		
เฉพาะการคำนวณจากฐานภาษีตาม มูลค่า	ภาษีตามมูลค่า		
ราคาหน้าโรงงาน 50.0000	➤ ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย 70.0000		
ภาษีสุรารอบแรก 2.5000	➤ ภาษีตามมูลค่า (70(0.625) x 5 / 100) 2.1875		
	ภาษีตามปริมาณ		
	ภาษีตามดีกรี (0.625x 15 x 70) / 100 6.5625		(2)
	➤ ภาษีตามปริมาณลิตร (0.625 x 10) 6.2500		(3)
ฐานภาษีสุรา (50+2.5) 52.5000	(2) > (3) ภาษีตามปริมาณเสียตาม (3)		
	ภาษีตามปริมาณกรณีดีกรีเกิน 0 11.25		
ภาษีสุราที่ต้องเสีย (52.5 x 5%) 2.6250	ภาษีสุราที่ต้องเสีย (2.1875 + 6.5625 + 0) 8.7500	(1)	(4)
➤ ภาษีเพื่อมหาดไทย 10% ของ (1) 0.2625	➤ ภาษีเพื่อมหาดไทย 10% ของ (4) 0.8750		
➤ ส.ส.ส. 2% ของ (1) 0.0530	➤ ส.ส.ส. 2% ของ (4) 0.1750		
➤ TPBS 1.5% ของ (1) 0.0397	➤ TPBS 1.5% ของ (4) 0.1312		
	➤ พัฒนากีฬา 2 % ของ (4) 0.1750		
รวมภาษีทั้งหมด 2.9802	รวมภาษีทั้งหมด 10.1062		

ที่มา :

<http://tcsd1.excise.go.th/PEOPLE/KNOWLEDGE/PRODUCTSD1/WEBPORTAL1620002693>

1 (ข้อมูลเมื่อวันที่ 13 สิงหาคม 2558)

แม้ว่าตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ซึ่งได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2556 จะได้ตัดเรื่องการคำนวณภาษีแบบรวมในออกไปแล้ว แต่คำนิยามความหมายของ “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย”<sup>118</sup> กลับระบุว่า เป็นราคาที่มีการขายให้ผู้ขายปลีกโดยรวมค่าขนส่งหรือค่าบริการอย่างอื่นแล้ว แต่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นราคาที่ผู้ประกอบการหรือนำเข้าได้ผลักภาระภาษีสุรา ภาษีเพื่อมหาดไทย เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการเสริมสร้างสุขภาพ (สสส.) เงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย (ไทยพีบีเอส) และเงินบำรุงกองทุนพัฒนาการกีฬาแห่งประเทศไทยที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือนำเข้าได้เสียไปยังผู้บริโภคไว้ด้วยแล้ว ไม่รวมเฉพาะภาษีมูลค่าเพิ่ม

การที่ผู้ประกอบการหรือนำเข้าต้องเสียภาษีจากราคาขายส่งช่วงสุดท้ายซึ่งรวมภาษีสุราไปแล้วจึงเป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อนยิ่งกว่าการคำนวณภาษีแบบรวมในเสียอีกเพราะเดิม จากตัวอย่างที่คำนวณทั้งหมด 13 ตัวอย่าง ได้แก่ การคำนวณภาษีสุราแซ่ชนิดเบียร์, ภาษีสุราแซ่ชนิดเบียร์ (กรณีตีกริเกินกำหนด), ภาษีไวน์ สปาร์กลิ่งไวน์, ภาษีไวน์ สปาร์กลิ่งไวน์ (กรณีตีกริเกินกำหนด), ภาษีสุรากลั่นชนิดสุรขาว, ภาษีสุรากลั่นชนิดสุรขาว (กรณีตีกริเกินกำหนด), ภาษีสุรากลั่นชนิดสุราพิเศษ, ภาษีสุรากลั่นชนิดสุราพิเศษ (กรณีตีกริเกินกำหนด), ภาษีสุรากลั่นชุมชน, ภาษีสุราแซ่พื้นเมือง, สุราแซ่ประเภท อู สาโทหรือน้ำขาว กระแช่หรือน้ำตาลเมา จะเห็นได้ว่าการคำนวณแบบเดิมที่เป็นอัตราภาษีแบบรวมในนั้นเงินบำรุงกองทุนต่างๆจะไม่ถือเป็นมูลค่าฐานภาษีตามมูลค่าด้วย

แต่ตามกฎหมายที่แก้ไขใหม่ เมื่อราคาขายส่งช่วงสุดท้ายที่เป็นราคาที่รวมภาษีเพื่อมหาดไทยและเงินบำรุงกองทุนและองค์การต่างๆไว้ด้วยแล้ว ภาษีเพื่อมหาดไทยและเงินบำรุงกองทุนและองค์การต่างๆจึงกลายเป็นฐานภาษีตามมูลค่าไปด้วย ซึ่งไม่น่าจะถูกต้อง เพราะภาษีเพื่อมหาดไทยและเงินบำรุงกองทุนและองค์การต่างๆเป็นภาษีที่เก็บจากฐานภาษีสุราเอง จึงไม่ควรถูกใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีสุราด้วย จึงควรมีการเพิ่มเติมนิยามคำว่า “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” โดยระบุข้อความเพิ่มเติมว่าราคาดังกล่าวนอกจากจะไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ยังไม่รวมภาษีสุรา ภาษีเพื่อมหาดไทยและเงินบำรุงกองทุนหรือองค์การต่างๆ ที่ผู้ประกอบการหรือนำเข้าได้เสียไปแล้วด้วยเพื่อ

<sup>118</sup> พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 แก้ไขเพิ่มเติมพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2556

มาตรา 4 บทนิยาม “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” หมายความว่า ราคาที่ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุรา ตามมาตรา 5 ผู้นำเข้าสุรา ตามมาตรา 6 ผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุรา ประเภทที่ 1 หรือ ผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุรา ประเภทที่ 2 ตามมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติ พ.ศ. 2493 ได้ขายให้แก่ผู้ขายปลีก โดยรวมค่าขนส่ง หรือค่าบริการอย่างอื่น ทั้งนี้ต้องเป็นไปตามปกติในทางธุรกิจโดยสุจริตและเปิดเผย โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

ความเป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการและผู้นำเข้าและสมตามเจตนารมณ์ของการตัดหลักการเรื่องภาษีรวมในออก<sup>119</sup>

การกำหนดโครงสร้างภาษีสุราที่ยุงยากและซับซ้อนขึ้นนี้ทำให้ค่านวมภาษีและบริหารจัดการเก็บภาษียากขึ้น การค่านวมภาษีจะต้องใช้ข้อมูลตัวแปรมากขึ้น ส่วนที่ว่าจะส่งผลกระทบต่อเกิดมูลค่าภาระภาษีหรือรายได้ของรัฐที่เพิ่มขึ้น (เพื่อวัตถุประสงค์หลักด้านการคลัง) หรือไม่ผลยังไม่ทราบแน่ชัด คาดว่าจะทำให้ปริมาณการบริโภคสุราลดลง (เพื่อวัตถุประสงค์ด้านสาธารณสุข) เนื่องจากภาระภาษีสุราที่สูงขึ้นจากเดิมเล็กน้อย สำหรับที่มีการอ้างว่า การปรับเปลี่ยนโครงสร้างภาษีสุราครั้งนี้ไม่ใช่เพื่อมุ่งหารายได้เข้ารัฐเป็นหลัก แต่ต้องการสร้างความเป็นธรรม ซึ่งไม่ชัดเจนว่า หมายถึง ความเป็นธรรมด้านใด อาทิ สร้างการแข่งขันที่เป็นธรรมระหว่างผู้ผลิตในประเทศและผู้นำเข้า หรือว่าสร้างการแข่งขันที่เป็นธรรมระหว่างสุราประเภทต่างๆหรือระหว่างผู้ผลิตขนาดใหญ่และเล็ก

ในส่วนของผลกระทบของโครงสร้างอัตราภาษีสุราใหม่นั้น การปรับโครงสร้างอัตราภาษีสุราใหม่ครั้งนี้ทำให้สุราทุกประเภทมีภาระภาษีสูงขึ้นจากเดิมเมื่อเปรียบเทียบกับอาชนะ ราคาสุราโดยเฉลี่ยจึงสูงขึ้นและทำให้ปริมาณการบริโภคลดลง ในขณะที่ทำให้รัฐมีรายได้ภาษีสุราโดยเฉลี่ยต่อหน่วยเพิ่มขึ้น คาดว่ารายได้ภาษีสุราโดยรวมจะเพิ่มขึ้นด้วย เพราะสุราเป็นสินค้าที่ความยืดหยุ่นของอุปสงค์ต่อราคาต่ำ (อัตราสัดส่วนการเปลี่ยนแปลงปริมาณการบริโภคที่ลดลงต่ำกว่าอัตราส่วนของราคาที่สูงขึ้น) ส่วนใหญ่ผลจากการปรับขึ้นภาษีสุราแต่ละครั้งพบว่า ปริมาณการบริโภคสุราจะลดลงในช่วงระยะแรก หลังจากนั้นปริมาณการบริโภคสุราจะปรับสูงขึ้นตามปกติ การปรับขึ้นภาษีสุราครั้งนี้เกิดขึ้นในเดือนกันยายน 2556 ใกล้กับช่วงปลายปีซึ่งเป็นช่วงฉลองเทศกาลรื่นเริงปริมาณการบริโภคสุราจะสูงขึ้นจึงเชื่อว่า ปริมาณการบริโภคสุราจะไม่ลดลงมากนักและรายได้ภาษีสุราจะสูงขึ้น การแก้ไขกฎหมายครั้งนี้เป็นเพียงการเปลี่ยนแปลงเฉพาะโครงสร้างอัตราภาษีสุราไทยซึ่งไม่ได้เปลี่ยนแปลงมาเป็นเวลานาน จากการประมาณการพบว่า การเปลี่ยนแปลงนี้จะทำให้ภาระภาษีสุราสูงขึ้นโดยเฉลี่ยและส่งผลให้ราคาสุราสูงขึ้น ปริมาณการบริโภคสุราลดลง และนำมาซึ่งรายได้ภาษีสุราเพิ่มขึ้นโดยรวม

อย่างไรก็ตาม ถือว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงภาษีสุราที่ซับซ้อนและยุ่งยากไปกว่าเดิมขัดกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ซึ่งเน้นการจัดเก็บที่เรียบง่าย ไม่ซับซ้อนยุ่งยากและชัดเจน ทำให้คาดว่าต้นทุนในการเสียภาษีและการบริหารจัดการเก็บภาษีจะสูงขึ้นกว่าเดิม อีกทั้งไม่ได้ส่งผลให้เกิดการส่งเสริมให้มีการผลิตสุราที่มีความแรงแอลกอฮอล์ลดลงไปจากเดิม เนื่องจากเกณฑ์ที่กำหนดขึ้นของสุรากล่าวไว้ค่อนข้างสูงและครอบคลุมเกือบทุกประเภทสุราในปัจจุบันอยู่แล้ว ที่สำคัญโครงสร้างอัตรา

<sup>119</sup> มหินทร์ กรัยวิเชียร. ผู้อำนวยการสำนักกฎหมายบริษัทไทยเบฟเวอเรจ จำกัด บทสัมภาษณ์ เมื่อ วันที่ 21 เมษายน 2558

ภาษีสุราใหม่นี้ใช้ตัวแปร เงื่อนไข และหลักเกณฑ์หลายอย่างในการกำหนดอัตราภาษีและภาระภาษีสุรา อาทิ ประเภทของสุรา ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย ความแรงของแอลกอฮอล์ ปริมาณลิตร และปริมาณลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ เป็นต้น ส่งผลให้มีช่องว่างทางกฎหมายภาษีสุราให้ธุรกิจกำหนดกลยุทธ์ในการผลิต การตลาด และการกำหนดราคาเพื่อแสวงหาผลกำไรสูงสุดและลดภาระในการเสียภาษีให้ต่ำลงได้ง่ายขึ้น

ข้อพึงสังเกตประการหนึ่งที่พบคือ การเปลี่ยนฐานภาษีอัตราตามมูลค่า จากราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม เป็นราคาขายส่งช่วงสุดท้ายน่าจะช่วยให้เกิดการแข่งขันระหว่างผู้ผลิตในประเทศและผู้นำเข้าให้แข่งขันกันที่เป็นธรรมมากขึ้น ช่วยแก้ไขปัญหาค่ากำไรราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมและราคา ซี.ไอ.เอฟ. ต่ำกว่าที่ควรจะเป็น อย่างไรก็ตาม เนื่องจากอุตสาหกรรมสุราเป็นอุตสาหกรรมโดยผู้ผลิตจำนวนน้อยราย (Oligopoly Market) ผู้จำหน่ายสุราขายส่งและขายปลีกโดยปกติมีความสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิด การกำหนดราคาขายส่งช่วงสุดท้ายก็อาจมีปัญหาการโอนราคาได้เช่นเดียวกับราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมและราคา CIF อีกทั้งมีหลายราคามากทำให้ยากแก่การบริหารจัดเก็บ จำเป็นต้องมีการสร้างระบบงานที่จะควบคุมและตรวจสอบราคาในแต่ละช่วงการผลิตและจำหน่ายให้ครอบคลุมและสม่ำเสมอและกลไกในการกำหนดราคาหรือกำหนดบทยกโทษ

นอกจากนี้ การปรับเปลี่ยนเฉพาะโครงสร้างภาษีสุราโดยไม่ได้มีการปรับเปลี่ยนระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีให้รองรับโครงสร้างภาษีใหม่ด้วย อาจนำมาซึ่งการบริหารจัดเก็บภาษีที่ไม่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ระบบการบริหารจัดเก็บภาษีควรมีการปรับปรุงเพื่อรองรับโครงสร้างภาษีใหม่ด้วย อาทิ การกำหนดจุดจัดเก็บภาษีให้ชัดเจน การปรับเพิ่มบทยกโทษต่างๆให้สูงขึ้นเพื่อมีผลต่อการป้องปรามอัตราโทษเดิมกำหนดนานมาแล้วและต่ำเกินกว่าจะมีผลป้องปรามภายใต้เศรษฐกิจในปัจจุบัน ระบบการประเมินภาษี การกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทำบัญชีเพื่อตรวจสอบภาษีย้อนหลังได้ การปรับระบบใบอนุญาตให้รองรับการใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเป็นฐานภาษีและมีผลในการควบคุมการบริโภคสุรา เป็นต้น<sup>120</sup>

### 3.2 การจัดเก็บภาษีสุราในต่างประเทศ

#### 3.2.1 การจัดเก็บภาษีสุราของประเทศแคนาดา

หน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิต คือ สำนักงานสรรพากรแคนาดา (The Canada Revenue Agency: CRA) เป็นหน่วยงานบริหารจัดการเก็บภาษีของประเทศแคนาดาโดย

<sup>120</sup> ชลธาร วิศรุตวงศ์. “การเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภาษีสุรา” , 14 มกราคม 2557 หน้า 6-9



จัดเก็บภาษีเงินได้ (Income Tax) ภาษีสินค้าและบริการ (Good and Services Tax) ภาษีศุลกากรสำหรับสินค้านำเข้า (Customs Import Duties) และภาษีสรรพสามิต (Excise Taxes)

เมื่อก่อนสำนักงานสรรพากรแคนาดา (The Canada Revenue Agency: CRA) มีชื่อเดิมว่า “สำนักงานสรรพากรและศุลกากรแคนาดา (The Canada Customs and Revenue Agency : CCRA)”

ต่อมาเมื่อเดือนธันวาคม ค.ศ. 2003 รัฐบาลแคนาดาได้ตั้งหน่วยงานใหม่มีชื่อว่า “The Canada Border Services Agency: CBSA” เป็นหน่วยงานที่ควบคุมดูแลการค้า ศุลกากรตามแนวพรมแดน หลังจากนั้นในเดือนธันวาคม ค.ศ. 2005 ได้เปลี่ยนชื่อมาเป็น สำนักงานสรรพากรแคนาดา (The Canada Revenue Agency: CRA)

ภาษีสรรพสามิตสำหรับสุรานั้นมีกฎหมายแคนาดาที่กำหนดให้อำนาจในการจัดเก็บรวม 2 ฉบับ ซึ่งก็คือกฎหมายหลักที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีได้แก่ Excise Act และ Excise Tax Act ซึ่งมีรายละเอียดที่กำหนดไว้ในกฎหมายแต่ละฉบับ<sup>121</sup> ดังนี้

#### 1) ภาษีสรรพสามิตสำหรับสุราที่จัดเก็บโดย Excise Act

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเฉพาะสินค้าสุราเรียกว่า “Excise Duties on Liquor” ในส่วนที่เกี่ยวกับสุรานั้นได้กำหนดให้จัดเก็บภาษีสุราโดยแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ สุรากลั่นและเบียร์ โดยกฎหมายได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการควบคุมจัดเก็บภาษีสุราที่ผลิตในประเทศที่สำคัญ คือ การตั้งโรงงานผลิตสุรากลั่น โรงงานเบียร์ คลังสินค้าทัณฑ์บนที่ใช้เก็บสุรากลั่นและเบียร์ที่ยังมิได้เสียภาษี และโรงงานผลิตสิ่งของหรือสินค้าอย่างอื่นที่ใช้สุราเป็นวัตถุดิบ และการออกใบอนุญาตและหนังสืออนุญาตต่างๆที่เกี่ยวกับสุรากลั่นและเบียร์ เช่นใบอนุญาตให้ผลิต หนังสืออนุญาตให้ทำการขนสุราและเบียร์ เป็นต้น การจัดทำเอกสารบัญชีและหลักฐานที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและบุคคลอื่นที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่ต้องทำและยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ การยื่นแบบรายการภาษี การคำนวณภาษี และบทบัญญัติที่ให้อำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงาน นอกจากนี้ กฎหมายยังได้บัญญัติการกระทำที่เป็นความผิด การดำเนินคดีที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีไว้ด้วย ส่วนบทบัญญัติใน Excise Act ที่ให้อำนาจในการควบคุมสุรากลั่นและเบียร์ที่นำเข้านั้นได้กำหนดให้ผู้นำเข้าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีและกำหนดอัตราภาษีเบียร์ไว้ โดยทั้งสุรากลั่นและเบียร์จัดเก็บในอัตราตามปริมาณ

<sup>121</sup> วันชัย ตั้งวิจิตร. “มาตรการบังคับทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีสุราศึกษากรณีพระราชบัญญัติภาษีสุรา”. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2545 หน้า 110-111

## 2) ภาษีสรรพสามิตสำหรับสุราที่จัดเก็บโดย Excise Tax Act

Excise Tax Act นั้นได้กำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีของไวน์ ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียภาษี ฐานภาษีและอัตราภาษีของสุราและไวน์แต่การควบคุมการผลิตการออกใบอนุญาตต่างๆจะกำหนดไว้ใน Excise Act

### 1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสุรา

1. ผู้ผลิตสุรา
2. ผู้นำเข้าสุรา เจ้าของหรือบุคคลอื่นที่ต้องรับผิดชอบเสียภาษีตามกฎหมายศุลกากร
3. ผู้ขายส่งที่มีใบอนุญาต

### 2) ฐานภาษีสุรา

ภาษีสรรพสามิตสำหรับการบริโภคหรือขายสินค้าของแคนาดานั้น กฎหมายกำหนดให้คำนวณภาษีตามมูลค่าหรือตามปริมาณของสินค้า กรณีสุรากลั่นและเบียร์จะจัดเก็บภาษีตามปริมาณ<sup>122</sup> ส่วนฐานภาษีสำหรับไวน์ ประกอบด้วยราคาของไวน์รวมทั้งภาษีสรรพสามิตที่ต้องชำระสำหรับไวน์ ตาม Excise Tax Act บวกด้วยค่าใช้จ่ายอื่นใดที่ผู้ซื้อต้องชำระให้แก่ผู้ขายนอกเหนือจากราคาขายไม่ว่าจะชำระกันในเวลาเดียวกับการชำระราคาขายหรือไม่ และให้รวมถึงค่าโฆษณา ค่าบริการ ค่าประกันและค่าธรรมเนียมอื่นใดที่ผู้ขายได้เรียกเก็บจากผู้ซื้อบวกด้วยภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระกรณีมีการนำสุราซึ่งต้องเสียภาษีตาม Excise Act มาใช้ในการผลิตไวน์ด้วย<sup>123</sup> มีรายละเอียดดังนี้

<sup>122</sup> Spirits, as defined in the Excise Act, 2001, means any material or substance containing more than 0.5% absolute ethyl alcohol by volume other than wine, beer, vinegar, or denatured alcohol. Also excluded from the definition is any product containing or manufactured from a material or substance mentioned above that is not consumable as a beverage.

Beer (or malt liquor), for the purposes of the Excise Act, is defined as all fermented liquor brewed in whole or in part from malt, grain or any saccharine matter without any process of distillation, but does not include wine.

<http://www.taxandtradelaw.com/alcoholtaxesandduties.html>

<sup>123</sup> อนุวัฒน์ ลิ้มสกุล “ปัญหาฐานภาษีสรรพสามิต : กรณีไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม” วิทยานพนธ์ ปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2555 หน้า 48-50

ฐานในการคำนวณภาษีกรณีไวน์ที่ผลิตในประเทศและกรณีไวน์นำเข้า<sup>124</sup>

1. กรณีสุราที่ผลิตในประเทศ

สุราที่ผลิตในประเทศคิดภาษีจากราคาขาย (Sale Price<sup>125</sup>) ซึ่งมีการกำหนดคำนิยามของราคาขายไว้ว่า “ราคาขาย (Sale Price<sup>126</sup>)” เป็นยอดรวมของ

ก. ราคาสินค้าตั้งต้นก่อนที่จะชำระภาษีอื่นใดตามกฎหมายนี้

ข. ยอดที่ผู้ซื้อจะต้องชำระให้กับผู้ขาย ในกรณีของการขายที่เพิ่มเติมจากราคาที่ต้องเป็นราคาตั้งต้น โดยรวมค่าโฆษณา การเงิน การบริการ การประกันภัย นายหน้าหรือค่าอื่นใดก็ตาม กล่าวคือ ราคาเพิ่มเติมที่เป็นราคาตกลงระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย ซึ่งรวมค่าโฆษณา การเงิน การบริการ และการประกันภัยด้วยและจะรวมถึงการห่อ การบรรจุ การลงกล่องใส่ลังหรือภาชนะอื่น ๆ ที่สุรานั้น ถูกบรรจุอยู่ด้วย

ค. ยอดของ Excise Duties on Liquor ที่จ่ายภายใต้ The Excise Act ไม่ว่าสินค้านั้น จะขายในคลังทัณฑ์บนหรือไม่ก็ตาม

2. กรณีสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร

คิดจากมูลค่าการชำระภาษี (duty paid value) โดยมูลค่าการชำระภาษี หมายถึง มูลค่าของสินค้าตามที่ระบุ สำหรับวัตถุประสงค์ของการคำนวณภาษีตามมูลค่านำเข้าสุราเข้ามาใน แคนาดา ภายใต้กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับศุลกากรและพิกัดอัตราศุลกากรด้วย ต้องบวกยอดภาษี

<sup>124</sup> สุदारตัน วุฒิเศรษฐไพบูลย์. “ปัญหาบางประการเกี่ยวกับฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิต”.

วิทยานพนธ์ปริญญามหาบัณฑิตสาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552 หน้า 82

<sup>125</sup> Excise Tax Act E-15 Part 3 Section 22(1) Paragraph 3

<sup>126</sup> “sale price”, for the purpose of determining the excise tax payable under this Part, means the aggregate of

(a) the amount charged as price before any amount payable in respect of any other tax under this Act is added thereto,

(b) any amount that the purchaser is liable to pay to the vendor by reason of or in respect of the sale in addition to the amount charged as price, whether payable at the same or any other time, including, without limiting the generality of the foregoing, any amount charged for, or to make provision for, advertising, financing, servicing, warranty, commission or any other matter, and

(c) the amount of excise duties payable under the Excise Act whether the goods are sold in bond or not.

ศุลกากรด้วยถ้ามีการชำระ ณ ที่นั้น ทั้งนี้ในการคำนวณถึงมูลค่าการชำระภาษีของสุราที่ถูกนำเข้ามา โดยมีการบรรจุหีบห่อหรือใส่ถังหรือสิ่งอื่นเตรียมไว้สำหรับขาย ต้องบวกมูลค่าของการกระทำเหล่านี้ด้วย

### ตารางที่ 17 อัตราภาษีสุรา ประเทศแคนาดา

ประเภท	อัตราภาษี (เหรียญแคนาดา/ลิตร)
1. เบียร์	
- ที่มีแอลกอฮอล์ $\leq 1.2\%$	0.02591 (0.79 บาท)
- ที่มีแอลกอฮอล์ $> 1.2\%$ - 2.5%	0.1399 (4.29 บาท)
- ที่มีแอลกอฮอล์ $> 2.5\%$	0.27985 (8.57 บาท)
2. เหล้า	
- ทั่วไป	11.066 ต่อลิตรแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ (339 บาท)
- ที่มีแอลกอฮอล์ $\leq 7\%$	0.2459 เหรียญแคนาดา/ลิตร (7.53 บาท)
3. ไวน์	
- ที่มีแอลกอฮอล์ $\leq 1.2\%$	0.0205 (0.63 บาท)
- ที่มีแอลกอฮอล์ $> 1.2\%$ - 7%	0.2459 (7.53 บาท)
- ที่มีแอลกอฮอล์ $> 7\%$	0.5122 (15.69 บาท)
<b>ประเภทไวน์หรือไวน์คูลเลอร์</b>	<b>อัตราภาษีไวน์ขั้นพื้นฐาน</b>
1. ไวน์หรือไวน์คูลเลอร์ที่ผลิตใน ออนตาริโอ	6.1 % ของราคาขายปลีกไวน์หรือไวน์คูลเลอร์
2. ไวน์หรือไวน์คูลเลอร์ที่นอก ออนตาริโอ	16.1 % ของราคาขายปลีกไวน์หรือไวน์คูลเลอร์

ที่มา : <http://www.fin.gov.on.ca/en/tax/bwt/> (ข้อมูลเมื่อวันที่ 30 กรกฎาคม 2558)

### 3) ความรับผิดชอบอันจะเสียภาษีสุรา

ความรับผิดชอบเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้าที่ขายหรือมีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้า

กรณีไวน์ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับไวน์ที่ผลิตในประเทศ คือ ผู้ผลิต ส่วนไวน์ที่นำเข้านั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคือผู้นำเข้าตลอดจน ตลอดจนเจ้าของหรือบุคคลอื่นที่ต้องรับผิดชอบเสียภาษีตามกฎหมายศุลกากร ด้วย ความรับผิดชอบอันจะเสียภาษีไวน์เกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดชอบตามกฎหมายศุลกากร โดยกฎหมายยังได้กำหนดไว้เป็นพิเศษสำหรับไวน์ที่นำเข้าหรือซื้อโดยผู้ขายส่งที่ได้รับใบอนุญาตว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคือ ผู้ขายส่งที่ได้รับใบอนุญาต โดยความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อได้ส่งมอบสินค้านั้นให้แก่ผู้ซื้อจากตน

### 3.2.2 การจัดเก็บภาษีสุราของประเทศออสเตรเลีย

ประเทศออสเตรเลียเป็นประเทศที่มีระบบการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสุราที่ทันสมัย ซึ่งประเทศไทยน่าจะศึกษาเพื่อนำมาเป็นอย่างที่ดี (Best Practices) ในการปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีสุราของประเทศไทย

หน่วยงานหลักของประเทศออสเตรเลียที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีสุรา คือ สำนักภาษีออสเตรเลีย (The Australian Taxation Office: ATO) มีหน้าที่จัดเก็บภาษีภายในประเทศทุกประเภท รายได้ภาษีที่ ATO จัดเก็บ คือ ภาษีเงินได้ ภาษีสินค้าและบริการ และภาษีสรรพสามิต ตามลำดับ

ภาษีสรรพสามิตของประเทศออสเตรเลีย จัดเก็บจากสินค้าหลัก 3 ประเภท คือ สุรา ยาสูบ น้ำมันเชื้อเพลิงและน้ำมันดีเซล การจัดเก็บภาษีดำเนินการโดย 2 หน่วยงาน<sup>127</sup> คือ

1. สำนักงานภาษีออสเตรเลีย(The Australian Taxation Office: ATO) ทำหน้าที่บริหารจัดการเก็บภาษีภายในประเทศทุกประเภท ได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีสินค้าและบริการที่ผลิตจำหน่ายภายในประเทศ ภาษีสรรพสามิตรวมถึงภาษีสุราที่ผลิตและจำหน่ายภายในประเทศ และเงินค่าธรรมเนียมจากเงินบำนาญ (Superannuation Surcharge)

2. สำนักงานศุลกากรออสเตรเลีย (Australian Customs Service: ACS) ทำหน้าที่บริหารจัดการเก็บภาษีจากสินค้านำเข้าทุกประเภท ได้แก่ ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต (Customs & Excise Duty) ภาษีสินค้าสินค้าและบริการ (GST on Imports) และภาษีไวน์

ดังนั้นสินค้าสรรพสามิตที่นำเข้ามาจำหน่ายเพื่อบริโภคในประเทศจะถูกจัดเก็บโดย ACS ในอัตราเดียวกับสินค้าสรรพสามิตที่ผลิตในประเทศ อย่างไรก็ตาม เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 2553 สืบเนื่องจากการทำสัญญาเปิดเขตการค้าเสรีส่งผลให้ประเทศออสเตรเลียต้องลดอัตราขาเข้าให้กับหลายประเทศ เช่น ประเทศสมาชิกอาเซียน<sup>128</sup> และประเทศนิวซีแลนด์ เป็นต้น สินค้าสุราก็เป็น

<sup>127</sup> ชลธาร วิศรุตวงศ์ และคณะ. “การศึกษาเชิงเปรียบเทียบภาษีสุรา: กรณีศึกษาประเทศไทย สิงคโปร์ ฟิลิปปินส์ เกาหลี ออสเตรเลีย และประชาคมยุโรป.”,สำนักงานกองทุนสนับสนุนการส่งเสริมสุขภาพ(สสส.)และศูนย์วิจัยปัญหาสุรา(ศวส.), 2554 หน้า 66

<sup>128</sup> การลดอัตราภาษีนำเข้าจากการจัดทำเขตการค้าเสรีไทย- ออสเตรเลีย

สินค้าที่จะต้องลดอากรขาเข้าจาก 5% เหลือ 0% รัฐบาลได้มีการศึกษาประเมินระบบภาษีให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น และเพื่อให้การบริหารจัดเก็บภาษีสรรพสามิตมีหน่วยงานรับผิดชอบชัดเจนและมีประสิทธิภาพ จึงกำหนดให้สำนักงานศุลกากรออสเตรเลีย (ACS) ถ่ายโอนภารกิจเกี่ยวกับการบริหารจัดการเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้านำเข้าให้แก่ ATO ดำเนินการแทน โดยดำเนินการควบคุม ดูแลขนย้ายสินค้าสรรพสามิต (Excise Equivalent Goods) จากด่านศุลกากรเข้าไปเก็บในคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตให้อยู่ภายใต้การกำกับ ดูแลของสำนักงานภาษีออสเตรเลีย (ATO)

เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 2543 รัฐบาลออสเตรเลียได้ปฏิรูประบบการจัดเก็บภาษี โดยยกเลิกการจัดเก็บภาษีการขายส่ง (Wholesale Sale Tax) และเปลี่ยนมาจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการ (Goods & Service Tax: GST) แทนซึ่งภาษีสินค้าและบริการเป็นภาษีที่จัดเก็บจากสินค้าและบริการโดยทั่วไปในอัตรา 10% นอกจากนี้ยังได้เปลี่ยนการจัดเก็บภาษีไวน์จากภาษีสรรพสามิตอัตราตามสภาพเป็นภาษีจากการขายไวน์ (Sale Tax) อัตราตามมูลค่า โดยคงไว้ซึ่งภาระภาษีเท่าเดิม คือ 29% ของราคาขายส่งช่วงสุดท้าย (Final Wholesale Price) ของไวน์ เรียกการจัดเก็บภาษีไวน์แบบใหม่ว่า “Wine Equalization Tax” (WET)

ในที่นี้ ภาษีสุรา หมายถึง ภาษีสรรพสามิตที่รัฐบาลออสเตรเลียจัดเก็บได้จากสุรากลั่น เบียร์ และไวน์ ภาษีสรรพสามิตจากสุรากลั่น เบียร์(ยกเว้นไวน์) ยาสูบ น้ำมันเชื้อเพลิงและน้ำมันดีเซล จัดเก็บในอัตราตามสภาพ (Specific Rate) ในขณะที่ไวน์จัดเก็บในอัตราตามมูลค่า (Ad Valorem Rate) เป็นร้อยละของมูลค่าของไวน์

#### 1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสุรา

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสุรา (ยกเว้นไวน์) ได้แก่

1. ผู้ผลิตสุรา
2. ผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไวน์ (WET) ได้แก่

1. ผู้ผลิตไวน์ในประเทศ (สามารถขอคืนภาษี WET ที่ ATO)
2. ผู้ขายส่งไวน์ช่วงสุดท้าย
3. ผู้นำเข้าไวน์ (ตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม 2553 สามารถขอคืนภาษี WET ที่ ATO)

---

ไวน์ถูกจัดเป็นสินค้าที่มีความอ่อนไหว (Sensitive List) ซึ่งผลจากการจัดทำเขตการค้าเสรีไทย-ออสเตรเลีย จะทำให้อัตราภาษีนำเข้าไวน์ของไทยจากออสเตรเลียลดลงจากร้อยละ 60 เหลือร้อยละ 40 ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2548 และจะทยอยลดลงร้อยละ 4 ทุกปีจนถึง 10 ปี และในวันที่ 1 มกราคม 2558 อัตราภาษีนำเข้าไวน์จะเหลือ 0

เมื่อวันที่ 1 ตุลาคม 2547 รัฐบาลออสเตรเลียกำหนดให้ผู้ผลิตและนำเข้าไวน์และผลิตภัณฑ์ไวน์มีหน้าที่ต้องเสีย WET แต่สามารถขอคืนภาษีได้ที่ 29% ของราคาขายส่งไวน์ภายในปีที่ได้มีการจำหน่ายไวน์ภายในประเทศตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่รัฐกำหนด เพื่อเป็นการส่งเสริมผู้ผลิตไวน์รายย่อยซึ่งมีจำนวนสูงถึงร้อยละ 90 ของผู้ผลิตไวน์ทั้งหมด

รัฐบาลได้กำหนดมาตรการคืนภาษีไวน์ (A Direct Rebate Scheme) ให้แก่ผู้ผลิตไวน์รายย่อยที่มีรายรับจากการขายส่งไวน์ไม่เกิน 1.72 ล้านดอลลาร์ออสเตรเลีย/ปี จึงมีสิทธิได้รับการคืนภาษีไวน์สูงสุดต่อปีได้ไม่เกิน 500,000 ล้านดอลลาร์ออสเตรเลีย/ราย/ปี ซึ่งผู้นำเข้าไวน์รายย่อยก็สามารถขอคืนภาษีได้ด้วยหลักเกณฑ์หลักเกณฑ์และเงื่อนไขเดียวกัน อย่างไรก็ตาม ปัจจุบันมีเพียงผู้นำเข้าไวน์รายย่อยจากนิวซีแลนด์ที่รับอนุมัติสิทธิที่จะได้รับการคืนภาษีไวน์ ในปี 2008/2009 มีการคืนภาษีไวน์รวม 200 ล้านดอลลาร์ออสเตรเลีย หรือประมาณร้อยละ 22 ของมูลค่าภาษีไวน์ที่จัดเก็บได้ ผลของมาตรการคืนภาษีนี้นี้ทำให้ผู้ผลิตไวน์ส่วนใหญ่ขอคืนภาษี และร้อยละ 96 ของผู้ผลิตไวน์ไม่ต้องเสียภาษีไวน์แต่อย่างใด<sup>129</sup>

## 2) ฐานภาษีสุรา

ตามกฎหมาย Excise Tariff Act 1921 ไม่ได้กำหนดนิยามของสินค้าสุราไว้ แต่ได้แบ่งประเภทของสุราตามตารางกำหนดอัตราภาษีเป็น 4 ประเภท ได้แก่ เบียร์ เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ที่มีแรงแอลกอฮอล์ไม่เกิน 10% สุรากลั่น และไวน์ อย่างไรก็ตาม กฎหมายภาษีได้อธิบายคำว่า สุรากลั่นไว้ดังนี้

สุรากลั่น (Liqueur) หมายถึง ผลิตภัณฑ์ที่ทำมาจากการผสมหรือกลั่นของสุรากับผลไม้ ดอกไม้ ใบไม้ หรือสกัดจากพืชผัก หรือนำผักที่ผสมหรือไม่ผสม หรือการสกัดที่ได้มาจากการกลั่น การกรอง การทำให้ละลายของผัก และมีส่วนผสมของน้ำตาลไม่น้อยกว่า 25 กรัมต่อลิตร และไม่น้อยกว่า 17% ของแรงแอลกอฮอล์

ฐานภาษีสุรา แบ่งเป็น 2 แบบคือ

1. ฐานภาษีของอัตราภาษีสุราตามสภาพ (Specific Tax or Unit Tax) คือ ปริมาตรลิตรของสุรา (Quantity of Liquor) และความแรงของแอลกอฮอล์ (Alcoholic Strength) หรือลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์

<sup>129</sup> ชลธาร วิศรุตวงศ์ และคณะ. “การศึกษาเชิงเปรียบเทียบภาษีสุรา: กรณีศึกษาประเทศไทย สิงคโปร์ ฟิลิปปินส์ เกาหลี ออสเตรเลีย และประชาคมยุโรป.” สำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ(สสส.)และศูนย์วิจัยปัญหาสุรา(ศวส.), 2554 หน้า 70

2. ฐานภาษีของไวน์อัตราภาษีตามมูลค่า (Value-based Tax) คือ ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายที่ยังไม่รวมภาษีสินค้าและบริการ (GST) เข้าไปในฐานในการคำนวณภาษี (Exclusive Tax Rate)

### อัตราภาษีสุรา<sup>130</sup>

ภาษีสุรา(ยกเว้นไวน์) จัดเก็บในอัตราตามสภาพ (Specific Rate) อัตราภาษีถูกกำหนดแตกต่างกันไปตามประเภทสุรา (Category) ตามปริมาณสุราและตามสัดส่วนของแอลกอฮอล์ (Alcohol Content) ของสุรา (ยกเว้นไวน์) โครงสร้างภาษีสุรา(ไม่รวมไวน์) ถูกแบ่งออกเป็น 10 ประเภท

กรณีไวน์จัดเก็บในอัตราตามมูลค่า (Volumetric Rate) ในอัตราร้อยละ 29 ของราคาขายส่งช่วงสุดท้าย<sup>131</sup> อัตราภาษีของสุราและไวน์แต่ละประเภทกำหนดโดยรัฐสภา มีการทบทวนและปรับให้สูงขึ้นทุก 6 เดือนตามดัชนีผู้บริโภคและอัตราเงินเฟ้อที่เปลี่ยนแปลงไปในลักษณะที่เรียกว่า “Indexation” ในเดือนกุมภาพันธ์และเดือนสิงหาคมของทุกปี เพื่อป้องกันไม่ให้รายได้ภาษีสุราที่แท้จริงลดลงตามอัตราเงินเฟ้อ และราคาสุราที่แท้จริงไม่ถูกลด

และในเดือนพฤษภาคม 2551 รัฐบาลออสเตรเลียได้ประกาศปรับโครงสร้างภาษีในอนาคต ซึ่งรวมถึงการศึกษาและปฏิรูประบบการบริหารจัดเก็บภาษีสุราด้วย โดยจัดทำเป็นเอกสาร เรียกว่า “Henry Review” ซึ่งเป้าหมายของการปฏิรูประบบภาษีออสเตรเลีย คือ ต้องการให้ใช้อัตราภาษีตามสภาพในอัตราเดียวกันสำหรับสุราทุกประเภท (Single Volumetric Rate) ที่มีการปรับขึ้นภาษีตามอัตราเงินเฟ้อ และให้มีการยกเว้นภาษีสำหรับ สุราที่มี 1.15% แรกของแรงแอลกอฮอล์

### การคำนวณภาษีไวน์ในอัตราตามมูลค่า

<sup>130</sup> ชลธรา วิศรุตวงศ์ และคณะ. “การศึกษาเชิงเปรียบเทียบภาษีสุรา: กรณีศึกษาประเทศไทย สิงคโปร์ ฟิลิปปินส์ เกาหลี ออสเตรเลีย และประชาคมยุโรป.” สำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ(สสส.)และศูนย์วิจัยปัญหาสุรา(ศวส.), 2554 หน้า 76-82

<sup>131</sup> เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 2543 ประเทศออสเตรเลียเปลี่ยนระบบการจัดเก็บภาษีไวน์เป็นจัดเก็บตามมูลค่า โดยใช้วิธีการจัดเก็บที่มีชื่อว่า Wine Equalization Tax (WET) จัดเก็บภาษีในอัตราเดียว คือ 29% จากราคาขายส่งช่วงสุดท้าย (Final Wholesale Price) เมื่อผู้ผลิตจำหน่ายไวน์ ผู้ผลิตต้องเป็นผู้เสียภาษีให้แก่รัฐ แต่ผู้ผลิตสามารถขอคืนภาษีที่เสียไปแล้วได้และเมื่อใดก็ตามที่ผู้ขายส่งขายสุราให้แก่ผู้ขายปลีก ผู้ขายส่งจะต้องเป็นผู้เสียภาษีให้แก่รัฐโดยผลกำไรภาษีไวน์เข้าไปในราคาขายปลีกไวน์ ผู้ขายรายใดเป็นทั้งผู้ขายส่งและผู้ขายปลีกสุรา ผู้ขายรายนั้นย่อมเป็นผู้เสียภาษีไวน์ด้วย โดยภาษีไวน์ (WET) จะถูกผลักเข้าไปในราคาขายปลีกไวน์เพื่อผลกำไรภาษีให้แก่ผู้บริโภค การเปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีไวน์ดังกล่าวคาดว่าจะช่วยแก้ปัญหาการเคลื่อนไหวของราคาขายปลีกให้เป็นไปตามกลไกตลาด



สำหรับไวน์ที่ผลิตในประเทศ การคำนวณฐานภาษีใช้ฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้าย โดยกำหนดให้ผู้ขายส่งต้องระบุจำนวนภาษีไวน์ลงในใบแจ้งราคาสินค้า (Invoice) ซึ่งอาจจะแยกเป็นรายการหรือระบุเป็นยอดภาษีรวมก็ได้ กรณีผู้ผลิตขายให้แก่ผู้ขายส่ง ผู้ผลิตใช้ราคาขายส่งในการคำนวณภาษี แต่เนื่องจากอุตสาหกรรมไวน์เป็นอุตสาหกรรมที่สำคัญของประเทศออสเตรเลีย การขายปลีกไวน์โดยผู้ผลิตจึงเกิดขึ้นบ่อยครั้ง ดังนั้นจึงให้ผู้ผลิตไวน์สามารถคำนวณภาษีจากการขายได้ 2 วิธี ดังต่อไปนี้

1. The Half Retail Price Method: ใช้คำนวณจาก 50% ของฐานราคาขายปลีกรวมภาษีไวน์และภาษีสินค้าและบริการเรียบร้อยแล้ว (Inclusive Tax Rate)

2. The Average Wholesale Price Method: วิธีนี้จะใช้ต่อเมื่อมีราคาขายส่งหลายราคาและความแตกต่างระหว่างราคาขายปลีกอย่างน้อย 10% ฐานราคาขายที่นำมาคำนวณหาเฉลี่ยจะยังไม่รวมภาษีไวน์และภาษีสินค้าและบริการ (Exclusive Tax Rate)

ในกรณีของไวน์องุ่น (Sparkling Wine และ Fortified Wine) สามารถใช้คำนวณได้ทั้ง 2 วิธี ส่วนไวน์ชนิดอื่นที่นอกเหนือจากไวน์องุ่น เช่น ไชเดอร์ (Cider) เพอร์รี่ (Perry) มีด (Mead) และสาเก (Sake) เป็นต้น สามารถใช้วิธีที่ 1 ได้อย่างเดียว

กรณีไวน์นำเข้าให้ใช้ฐานราคาในการคำนวณภาษีไวน์เดียวกันกับฐานราคาที่ใช้ในการคำนวณภาษีสินค้าและบริการ คือ ใช้ราคา F.O.B. (Free on Board) บวกด้วยค่าขนส่ง ค่าประกันภัยและภาษีต่างๆ (Inclusive Tax Rate)

สูตรการคำนวณภาษีสุรา

ภาษีสุรา = ปริมาณ(ลิตรแห่งแอลกอฮอล์) x อัตราภาษี

ภาษีไวน์ = ราคาขายส่งเฉลี่ย x 29%

ตัวอย่าง<sup>132</sup> การคำนวณภาษีไวน์

แมรี แอน ผลิตไวน์เพื่อจำหน่าย ราคาต้นทุนก่อนจ่ายภาษีราคาโหลละ 120 \$

ไวน์ 1 โหล ราคา 120\$

บวกราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของไวน์ 29% = \$120.00 x 29/100  
= \$154.80

บวกภาษีสินค้าและบริการ 10% = \$154.80 x 10/100  
= \$15.48

รวมราคาขายส่งไวน์ = \$170.28

<sup>132</sup> <https://www.ato.gov.au/Business/Wine-equalisation-tax/Calculating-WET-and-producer-rebates/Calculating-your-WET/Wholesale/distributor-sales/>

ตารางที่ 18 อัตราภาษีสุรา ประเทศออสเตรเลีย

รายการ	อัตราตามสภาพ		อัตราตามมูลค่า
	อัตรา (ดอลลาร์ ออสเตรเลีย)	หน่วย	
1. เบียร์			
1.1 เบียร์ที่บรรจุในภาชนะเดียวกันมีปริมาตรบรรจุไม่เกิน 48 ลิตร และมีแรงแอลกอฮอล์ไม่เกิน 3 %	\$40.75	ลิ ต ร แ ท่ ง แอลกอฮอล์	
1.2 เบียร์ที่บรรจุในภาชนะเดียวกันมีปริมาตรบรรจุไม่เกิน 48 ลิตร และมีแรงแอลกอฮอล์ไม่เกิน 3.5 %	\$47.47	ลิ ต ร แ ท่ ง แอลกอฮอล์	
1.3 เบียร์ที่บรรจุในภาชนะเดียวกันมีปริมาตรบรรจุเกิน 48 ลิตร และมีแรงแอลกอฮอล์ไม่เกิน 3 %	\$25.53	ลิ ต ร แ ท่ ง แอลกอฮอล์	
1.4 เบียร์ที่บรรจุในภาชนะเดียวกันมีปริมาตรบรรจุเกิน 48 ลิตร และมีแรงแอลกอฮอล์ไม่เกิน 3.5 %	\$2.86	ลิ ต ร แ ท่ ง แอลกอฮอล์	
1.5 เบียร์ที่บรรจุในภาชนะเดียวกันมีปริมาตรบรรจุไม่เกิน 48 ลิตร และมีแรงแอลกอฮอล์เกิน 3.5 %	\$47.47	ลิ ต ร แ ท่ ง แอลกอฮอล์	
1.6 เบียร์ที่บรรจุในภาชนะเดียวกันมีปริมาตรบรรจุเกิน 48 ลิตร และมีแรงแอลกอฮอล์เกินกว่า 3 %	\$33.43	ลิ ต ร แ ท่ ง แอลกอฮอล์	

1.7 เบียร์ที่ผลิตโดยไม่ใช้วัตถุดิบประสงค์เพื่อการค้าและมีแรงแอลกอฮอล์ไม่เกิน 3% (Non-Commercial)	\$3.31	ลิ ต ร แ ท ่ ง แอลกอฮอล์	
1.8 เบียร์ที่ผลิตโดยไม่ใช้วัตถุดิบประสงค์เพื่อการค้าและมีแรงแอลกอฮอล์เกิน 3% (Non-Commercial)	\$80.41	ลิ ต ร แ ท ่ ง แอลกอฮอล์	
2. เครื่องดื่มแอลกอฮอล์อื่นๆที่มีแรงแอลกอฮอล์ไม่เกิน 10% (รวมถึงสุราผสมและก่อนผสม)	\$71.25	ลิ ต ร แ ท ่ ง แอลกอฮอล์	

ที่มา :

<http://law.atolaw.gov.au/atolaw/view.htm?Docid=PAC/BL030002/1&PiT=99991231235958>

(ข้อมูลเมื่อวันที่ 30 กรกฎาคม 2558)

### 3) ความรับผิดชอบในอันจะเสียภาษีสุรา

#### 1. กรณีสุราผลิตในประเทศ

สำหรับสุราที่ผลิตในประเทศ จุดการชำระภาษีเกิดขึ้นก่อนมีการขนย้ายสุราออกจากโรงงานผลิตสุรา (Excise Factory) หรือคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต (Licensed Premises) เพื่อจำหน่ายหรือเพื่อบริโภคภายในประเทศ โดยผู้ผลิตมีหน้าที่ต้องยื่นแบบรายการภาษีและขอชำระภาษีภายในวันที่ 21 ของเดือนถัดไปนับจากวันที่สินค้าออกจำหน่ายภายในประเทศ หากมีการขนย้ายสุราออกจากโรงงานผลิตสุราไปที่คลังสินค้าเพื่อรอการส่งออก ผู้ประกอบการจะได้รับยกเว้นภาษีชั่วคราวจนกว่าจะส่งสินค้าออก

#### 2. กรณีสุรานำเข้า

บุคคลใดที่มีความประสงค์จะนำเข้าสู่สุราจากต่างประเทศเข้ามาจำหน่ายหรือบริโภคในประเทศ เมื่อนำสุราเข้ามาถึงด่านศุลกากรสุราต้องถูกขนย้ายเข้าไปเก็บรักษาในคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาต (Licensed Warehouse) เพื่อรอการตรวจสอบจากเจ้าหน้าที่ จุดการจัดเก็บภาษีเกิดขึ้นก่อนมีการขนย้ายสุราออกจากคลังสินค้าเพื่อจำหน่ายหรือบริโภคภายในประเทศ ผู้ขนย้ายสุราต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีสุราก่อนขนย้ายออกไว้นับจากคลังสินค้า ภายใน 7 วันนับจากวันที่สินค้าถูกนำเข้ามาเก็บในคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตและต้องเสียภาษีก่อนขนย้ายสุราออกจากคลังสินค้า

#### 3. กรณีไวน์ที่ผลิตในประเทศ

สำหรับไวน์ที่ผลิตในประเทศมีจุดชำระภาษี 2 จุด คือ

- (1) เมื่อผู้ผลิตจำหน่ายไวน์ออกจากโรงงานผลิตไวน์ และ
- (2) เมื่อมีการขนส่งช่วงสุดท้าย เมื่อผู้ผลิตขายส่งไวน์ให้แก่ผู้ขายส่ง (Reseller)/ผู้ขายปลีก (Retailer)

ผู้ผลิตไวน์มีหน้าที่ต้องยื่นแบบรายการภาษีและขอชำระภาษีภายในวันที่ 21 ของเดือนถัดไปนับจากวันที่ได้นำสินค้าออกจำหน่าย และเฉพาะผู้ผลิตเท่านั้นที่สามารถยื่นเอกสารขอคืนภาษีที่ชำระไปแล้วได้ที่สำนักงานของ ATO ภาษีจะถูกคืนในรูปแบบของการเครดิตภาษีในการชำระภาษีในครั้งถัดไป ผู้ผลิตสามารถใช้สิทธิในการเครดิตภาษีไวน์ไปใช้ในการเครดิตภาษีอื่นๆได้ เช่น ภาษีเงินได้ (Income Tax) และภาษีการบริโภค (Consumption Tax) เป็นต้น การเครดิตภาษีต้องดำเนินการภายในกรอบระยะเวลาบัญชี ถ้าหากบริษัทได้รับสิทธิในการเครดิตภาษีมากกว่าจำนวนหนี้ภาษีที่ต้องชำระในครั้งต่อไป ผู้เสียภาษีจะได้รับการคืนภาษีเป็นเงินสด

#### 4. กรณีไวน์นำเข้า

กรณีไวน์นำเข้า มีจุดการชำระภาษี 2 จุด คือ

- (1) เมื่อนำเข้าไวน์จากต่างประเทศ และ
- (2) เมื่อมีการขายส่งช่วงสุดท้าย

จุดการจัดเก็บภาษีเกิดขึ้นก่อนมีการขนย้ายไวน์ออกจากคลังสินค้า เพื่อจำหน่ายให้แก่ผู้ขายส่ง (Reseller) และผู้ขายปลีก (Retailer) ภายในประเทศ โดยผู้ขนย้ายไวน์ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีภายใน 7 วันนับจากวันที่สินค้าถูกเข้ามาเก็บในคลังสินค้าที่ได้รับอนุญาตและก่อนขนย้ายไวน์ออกจากคลังสินค้า และเฉพาะผู้นำเข้าไวน์เท่านั้นที่สามารถยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีที่สำนักงานของ ACS ในลักษณะการเครดิตภาษีเช่นเดียวกับไวน์ที่ผลิตในประเทศ

### 3.2.3 การจัดเก็บภาษีสุราของประเทศฟิลิปปินส์

ฟิลิปปินส์เป็นประเทศที่ตลาดแอลกอฮอล์มีความสำคัญในอาเซียน เนื่องจากเป็นประเทศที่มีฐานการผลิตใหญ่และมีเครือข่ายที่กว้างในเรื่องจัดจำหน่ายวัตถุดิบทั้งในประเทศและต่างประเทศ ฟิลิปปินส์จึงเป็นประเทศที่มีช่องทางสำคัญสำหรับการผลิตเครื่องดื่มแอลกอฮอล์

ฟิลิปปินส์เป็นประเทศที่มีการปรับปรุงโครงสร้างการจัดเก็บภาษีเครื่องดื่มแอลกอฮอล์เมื่อไม่นานมานี้ ซึ่งเป็นไปตามความต้องการของ WTO ในการตอบสนองต่อข้อเรียกร้องของสหรัฐอเมริกาและสหภาพยุโรป ที่ WTO พบว่าระบบการจัดเก็บภาษีสุราของฟิลิปปินส์ละเมิดหลักการการปฏิบัติเยี่ยงชาติ ซึ่งอยู่ใน GATT 1994 ซึ่งการปฏิรูปครั้งนี้จะเห็นว่าฟิลิปปินส์ยกเลิกความแตกต่างระหว่างสุรากลั่นพื้นบ้าน สุราสากล และสุราบางประเภทที่ระบุว่าจะผลิตจากส่วนผสมที่มี

อยู่ในท้องถิ่น ปัจจุบันนี้ระบบภาษีเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ของฟิลิปปินส์คิดฐานภาษีจากราคาขายปลีกสุทธิ (Net Retail Price: NRP)<sup>133</sup>

ประเทศฟิลิปปินส์มีโครงสร้างการบริหารจัดเก็บภาษีสรรพสามิต โดยดำเนินการโดย 2 หน่วยงาน คือ

1. BIR ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิตภายในประเทศภายใต้กฎหมายภาษี (REPUBLIC ACT NO. 8424: TITLE VI of TAX REFORM ACT OF 1997) บริหารงานจัดเก็บภาษีด้วยระบบกรมการ (The Commissioner) ขึ้นตรงกับปลัดกระทรวงการคลัง (Secretary of Finance)

นอกเหนือจากจัดเก็บภาษีสรรพสามิตข้างต้นแล้ว BIR ยังจัดเก็บภาษีเพื่อประกันสุขภาพที่จัดเก็บเพิ่มเติมจากภาษีสุรา (Incremental Revenues from the excise Tax on Alcohol) โดยกฎหมายภาษี (Republic Act No. 9334) ระบุให้นำรายได้ส่วนเพิ่มส่วนเพิ่มเข้ากองทุนประกันสุขภาพ (Earmarking) ในอัตรา 2.5% ของภาษีสุรา เริ่มตั้งแต่เดือนมกราคม 2548 และจะพิจารณาผลของการเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ (Earmarking Tax) เป็นระยะเวลา 5 ปี เงินกองทุนนี้ใช้จ่ายโดยบริษัทประกันสุขภาพของประเทศฟิลิปปินส์ (The Philippine Health Insurance Corporation)

2. สำนักงานศุลกากร (Bureau of Customs : BOC) BOC ทำหน้าที่บริหารจัดการเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าที่นำเข้าภายใต้กฎหมายภาษี (REPUBLIC ACT NO. 8424: TITLE VI of TAX REFORM ACT OF 1997) BOC บริหารงานจัดเก็บภาษีด้วยระบบกรมการ (The Commissioner) ขึ้นตรงกับปลัดกระทรวงการคลัง (Secretary of Finance)

กฎหมายภาษีสรรพสามิตของประเทศฟิลิปปินส์ (REPUBLIC ACT NO. 8424 TAX REFORM ACT OF 1997) ที่ใช้บังคับจัดเก็บกับสินค้าที่เกินความจำเป็นในการดำรงชีพ เช่น เครื่องประดับ อัญมณี น้ำหอม ผลิตภัณฑ์จากกิจการที่ได้รับอนุญาตหรือสัมปทานจากรัฐ เช่น ผลิตภัณฑ์จากแร่ สินค้าที่ทำลายสิ่งแวดล้อม เช่น น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน รถยนต์ และสินค้าเป็นอันตรายต่อสุขภาพ เช่น สุรา ยาสูบ

<sup>133</sup> กลุ่มศึกษาภาษีสรรพสามิตอาเซียน

## REPUBLIC ACT NO. 8424 TAX REFORM ACT OF 1997 มีรายละเอียดดังนี้

## TITLE VI EXCISE TAXES ON CERTAIN GOODS

## • CHAPTER I - GENERAL PROVISIONS

## • CHAPTER II - EXEMPTION OR CONDITIONAL TAX-FREE

## REMOVAL OF CERTAIN ARTICLES

## • CHAPTER III - EXCISE TAX ON ALCOHOL PRODUCTS

## • CHAPTER IV - EXCISE TAX ON TOBACCO PRODUCTS

## • CHAPTER V - EXCISE TAX ON PETROLEUM PRODUCTS

## • CHAPTER VI - EXCISE TAX ON MISCELLANEOUS ARTICLES

## • CHAPTER VII - EXCISE TAX ON MINERAL PRODUCTS

## • CHAPTER VIII - ADMINISTRATIVE PROVISIONS REGULATING

## BUSINESS OF PERSONS DEALING IN ARTICLES SUBJECT TO EXCISE TAX

และเมื่อไม่นานมานี้ได้มีการการปรับโครงสร้างภาษีสรรพสามิตผลิตภัณฑ์ดื่มแอลกอฮอล์และยาสูบจำแนกแก้ไขเพิ่มเติมข้อ 141, 142, 143, 144, 145, 8, 131 และ 288 ทำให้ผลิตภัณฑ์แอลกอฮอล์กฎหมายภาษีสรรพสามิต คือ REPUBLIC ACT NO. 8424 TAX REFORM ACT OF 1997 (พ.ศ. 2540) พ.ร.บ. แก้ไขเพิ่มเติม REPUBLIC ACT NO. 10351 ประกาศใช้เมื่อวันที่ 19 ธันวาคม 2555 มีรายละเอียดดังนี้

## 1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสุรา

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตสุรา ได้แก่

1. ผู้ผลิตสุรา หรือทำให้สุราบริสุทธิ์ด้วยการกลั่นซ้ำ (Rectification of Liquor) หรือผสมสุรา (Compounding of Liquor) ในประเทศฟิลิปปินส์เพื่อใช้ในการจำหน่าย การบริโภค หรือเพื่อการอื่นใดภายในประเทศฟิลิปปินส์
2. ผู้นำเข้าสุราหรือส่วนประกอบของสุราเข้ามาในราชอาณาจักรเกินกว่า 1 ลิตร กฎหมายมาตรา 129 กำหนดให้การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเป็นการจัดเก็บภาษีเพิ่มเติมไปจากภาษีมูลค่าเพิ่ม

## 2) ฐานภาษีสุรา

ตามกฎหมาย Republic Act No.9334 ไม่ได้กำหนดคำนิยามของสินค้าสุราเอาไว้ว่าหมายถึงอะไรและต้องมีแอลกอฮอล์เท่าใดจึงจะถือว่าเป็นสุรา แต่ในบทที่ 3 ของกฎหมาย

ภาษีนี้ได้ระบุให้จัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากผลิตภัณฑ์แอลกอฮอล์และได้แบ่งผลิตภัณฑ์แอลกอฮอล์แบ่งเป็น 3 กลุ่ม ได้แก่ สุรากลั่น ไวน์ และสุราแช่

แนวทางการจัดเก็บภาษีสุราในเรื่องฐานภาษีสมี การจัดเก็บตามปริมาณ (Unitary หรือ Specific หรือ Volumetric) การจัดเก็บตามมูลค่า (Ad Valorem) และการจัดเก็บผสมระหว่างจัดเก็บตามปริมาณและตามมูลค่า ซึ่งการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต จัดเก็บตามฐานปริมาณในส่วนของเบียร์และไวน์ และจัดเก็บตามฐานปริมาณและมูลค่าซึ่งจัดเก็บระบบผสมในกรณีสุรามีรายละเอียดดังต่อไปนี้ คือ

1) ฐานภาษีที่ใช้คิดคำนวณอัตราภาษีตามสภาพ (Specific or unit Tax) คือปริมาณสุรา ซึ่งกำหนดหลายรูปแบบแตกต่างกันตามประเภทของสุรา เช่น สุรากลั่นใช้ปู้ฟลิตร (A Liter of Proof Spirit or per Proof Liter โดยการวัดปริมาณแอลกอฮอล์ แสดงความเข้มข้นเป็น “ปู้ฟ” (Proof) โดยใช้ความเข้มข้นของการผสมหรือเหล้าที่มีแอลกอฮอล์ครึ่งหนึ่งของปริมาณทั้งหมด ที่มีความถ่วงจำเพาะที่ 0.7939 และที่อุณหภูมิที่ 60 องศาฟาเรนไฮน์ หรือที่ 15 องศาเซลเซียส บางครั้งเรียก “Proof Spirit” โดย “A Proof Liter” หมายถึง หนึ่งลิตรของ Proof Spirit หรือวิธีคิดแบบง่ายๆ คือ ทหารปู้ฟลิตรด้วย 2 จะได้เปอร์เซ็นต์แอลกอฮอล์ ) สุราแช่ใช้ลิตร (per Liters of Volume Capacity)

การจำหน่ายสุราในปริมาณต่ำกว่าหนึ่งปู้ฟลิตร หรือปริมาณมากกว่าครึ่งลิตรในลักษณะถัง (Cask) หรือบรรจุภัณฑ์ (Package) ซึ่งมีปริมาณมากกว่า 1 ลิตรให้จัดเก็บภาษีเหมือน 1 ลิตรเศษปริมาณให้ไม่ต้องนำมาคำนวณภาษี แต่การบรรจุภัณฑ์สุราใดๆที่มีสุรต่ำกว่าหนึ่งปู้ฟลิตรให้เก็บภาษีเหมือน 1 ลิตร<sup>134</sup>

2) ฐานภาษีที่ใช้การจัดเก็บแบบผสม แม้ประเทศฟิลิปปินส์จะใช้ฐานภาษีตามสภาพ แต่ได้มีการจัดแบ่งโครงสร้างอัตราภาษีตามประเภทสุราและตามราคาขายปลีกสุทธิ (Net Retail Price) ทำให้สุราประเภทเดียวกัน มีความแรงแอลกอฮอล์เท่ากัน ถ้าราคาขายปลีกสุทธิแตกต่างกันในระดับหนึ่งๆ จะเสียภาษีอัตราตามสภาพไม่เท่ากัน อัตราภาษีตามสภาพแตกต่างกันตามประเภทสุรา และอัตราภาษีสรรพสามิตมีการปรับขึ้นร้อยละ 2 ในทุก 2 ปีเพื่อให้สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจ (อัตราเงินเฟ้อ) อย่างไรก็ตาม ราคาสุราที่ใช้กำหนดอัตราภาษีตามสภาพไม่ได้มีการปรับขึ้นตามสภาพเศรษฐกิจ ทำให้ราคาสุราที่ใช้เป็นฐานในการจัดแบ่งอัตราภาษีไม่ตรงต่อสภาพที่แท้จริงและมูลค่าภาษีอาจต่ำกว่าที่ควรจะเป็น

<sup>134</sup> ชลธาร วิศรุตวงศ์ และคณะ, “การศึกษาเชิงเปรียบเทียบภาษีสุรา : กรณีศึกษาประเทศไทย สิงคโปร์ ฟิลิปปินส์ เกาหลี ออสเตรเลีย และประชาคมยุโรป” สำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ(สสส.)และศูนย์วิจัยปัญหาสุรา(ศวส.),2554, น.57

ในกรณีสินค้าใหม่ที่ต้องมีการประเมิน “ราคาขายปลีกสุทธิ (Net Retail Price)” ผู้มีหน้าที่เสียภาษีแฉ่งราคา จำเป็นต้องมีความรู้เกี่ยวกับราคาขายปลีกซึ่งจะเปรียบเทียบกับซูเปอร์มาร์เก็ตขนาดใหญ่ในกรุงมะนิลา

Revenue Regulations No. 02-97 ได้อธิบายนิยามสุราประเภทต่างๆ ตลอดจนอัตราภาษีในบัญชีตอนท้ายของกฎหมายภาษี

1. สุรากลั่น (Distilled Spirits) หมายถึง สุราที่ผลิตจากผลิตภัณฑ์ เช่น มะพร้าว มันสำปะหลัง (cassava), the sap of Nipa, Camote, Buri Palm หรือจากน้ำผลไม้ syrup หรือน้ำตาลจากอ้อย (sugar of the cane) รวมถึงสุราประเภทวิสกี้ บรั่นดี รัม วอดก้า ยิน

2. ไวน์ (Wines) หมายถึง สุราแช่ที่ผ่านกระบวนการแช่และหมัก (ไม่มีการกลั่น) จากน้ำผลไม้หรือสิ่งใดจากผลไม้ รวมถึง สปาร์คกลิ้งไวน์ (Sparkling Wines) แชมเปญ (Champagnes) Still Wines (ไวน์ที่มีปริมาณก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์เพียงเล็กน้อย ซึ่งเกิดจากการหมัก ตามธรรมชาติ) Fortified Wines (ไวน์ที่มีการเติมแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ลงไป เพื่อเพิ่มปริมาณ แอลกอฮอล์ให้สูงขึ้น)

3. สุราแช่ (Fermented Liquors) หมายถึง ได้แก่ เบียร์ (Beer) ลาเกอร์เบียร์ (Lager Beer) เอล (Ale) พอร์เตอร์ (Porter) และสุราแช่อื่นๆ ยกเว้น Tuba, Basi, Tapuy และสุราแช่ภายในประเทศที่คล้ายกัน

และอัตราภาษีผลิตภัณฑ์แอลกอฮอล์กฎหมายภาษีสรรพสามิต คือ REPUBLIC ACT NO. 8424 TAX REFORM ACT OF 1997 (พ.ศ. 2540) พ.ร.บ. แก้ไขเพิ่มเติม REPUBLIC ACT NO. 10351 ประกาศใช้เมื่อวันที่ 19 ธันวาคม 2555 มีรายละเอียดดังนี้ คือ

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

1. สุรากลั่น (Distilled Spirits) จัดเก็บภาษีตามมูลค่าและตามปริมาณรวมกัน



ตารางที่ 19 อัตรากาฬีสูรากลั่น (Distilled Spirits) ประเทศฟิลิปปินส์

อัตรากาฬีสูราที่จัดเก็บ	วันที่เริ่มใช้อัตรากาฬีสูรา				หมายเหตุ
	1 มกราคม				
	พ.ศ. 2556	พ.ศ. 2557	พ.ศ. 2558	พ.ศ. 2559	
(ก) ตามมูลค่าโดยจัดเก็บจากราคาขายปลีกสุทธิ ต่อ proof <sup>135</sup>	15%	15%	20%	20%	
(ข) ตามปริมาณ (ต่อ proof liter <sup>136</sup> )	20.00 เปโซ	20.00 เปโซ	20.00 เปโซ	20.80 เปโซ	จัดเก็บเพิ่มปีละ 4% เริ่มใช้วันที่ 1 ม.ค. 2559

ที่มา : เอกสารกรมสรรพสามิตสาธารณรัฐฟิลิปปินส์

<http://aec.excise.go.th/cs/groups/public/documents/document/mjaw/mdm4/~edisp/>

<sup>135</sup> ราคาขายปลีกสุทธิ (Net Retail Price : NRP) ราคาสุรากลั่นที่ขายในร้านค้าปลีกสำคัญๆ อย่างน้อย 5 แห่งในตัวเมืองหลวงมะนิลา (Metro Manila) ไม่รวมส่วนราคาที่พักเชยกับกาฬีสูราและกาฬีสูรามูลค่าเพิ่ม สำหรับสุรากลั่นที่มีขายนอกเมืองมะนิลา ให้หมายถึงราคาสุรากลั่นที่ขายในร้านค้าปลีกสำคัญๆ อย่างน้อย 5 แห่งในภูมิภาค ไม่รวมส่วนราคาที่พักเชยกับกาฬีสูราและกาฬีสูรามูลค่าเพิ่ม

<sup>136</sup> Proof Liter หมายถึง 1 ลิตรของ proof spirit (เหล้าที่มีแอลกอฮอล์ครึ่งหนึ่งของปริมาตรทั้งหมด) มีวิธีคิดง่ายๆ คือ ทหาร proof liter ด้วย 2 จะได้เปอร์เซ็นต์ของแอลกอฮอล์

[webportal16200038865.pdf](http://www.lawphil.net/Philippine%20Laws%20and%20Jurisprudence%20Databank%20by%20the%20Arellano%20Law%20Foundation) , หน้า 16 ที่มา : [http://www.lawphil.net/ Philippine Laws and Jurisprudence Databank by the Arellano Law Foundation](http://www.lawphil.net/Philippine Laws and Jurisprudence Databank by the Arellano Law Foundation)

### วิธีการคำนวณภาษี (สุรากลั่น)<sup>137</sup>

ตัวอย่าง Britannia Gin ขวดขนาด 375 มล. ความแรงแอลกอฮอล์ 45% และมีราคาขายปลีกสุรกลั่นต่อขวดที่ 41.61 เปโซ

ขั้นตอนที่ 1 คำนวณหา proof = ความแรงแอลกอฮอล์ 45 x 2 = 90 proof

ขั้นตอนที่ 2 คำนวณหาภาษีสรรพสามิต

(1) ตามมูลค่า โดยจัดเก็บจากราคาขายปลีกสุรกลั่นต่อ proof

ราคาขายปลีกสุรกลั่นต่อขวด 375 มล. x จำนวน proof liter	= 41.6100 x 0.9000
ราคาขายปลีกสุรกลั่นต่อ proof	= 37.4490 เปโซ
ราคาขายปลีกสุรกลั่นต่อ proof x อัตราภาษีตามมูลค่าที่จัดเก็บ	= 37.4490 x 15%
ภาษีสุรกลั่นตามมูลค่า	= 5.6173 เปโซ

(2) ตามปริมาณ ต่อ proof liter	20.0000 เปโซ
proof ของขวดขนาด 375 มล. (0.375 x 0.90)	<u>0.3375</u>
ภาษีสุรกลั่นตามปริมาณขวดขนาด 375 มล.	6.7500 เปโซ
Britannia Gin ขวดขนาด 375 มล. จะต้องเสียภาษีสุรา	= 5.62 + 6.75
	= 12.37 เปโซ / ขวด

<sup>137</sup> เอกสารกรมสรรพสามิตสาธารณรัฐฟิลิปปินส์

## 2. ไวน์ (Wines) จัดเก็บภาษีตามปริมาณ

## ตารางที่ 20 อัตราภาษีไวน์ (Wines) ประเทศฟิลิปปินส์

อัตราที่จัดเก็บ	วันที่เริ่มใช้อัตราภาษี			หมายเหตุ
	1 มกราคม			
	พ.ศ. 2556	พ.ศ. 2557	พ.ศ. 2558	
(ก) สปาร์คคอลลิ่งไวน์ (Sparkling Wines) และแชมเปญ (Champagnes) แยกตามราคาขายปลีกสุทธิของขวดบรรจุขนาด 750 มล. (750 ml.)				
1) ราคาขายปลีกสุทธิน้อยกว่าหรือเท่ากับ 500.00 เปโซ	250.00 เปโซ	260.00 เปโซ	270.40 เปโซ	จัดเก็บ เพิ่ม ปี ละ 4% เริ่ม ใช้วันที่ 1 ม.ค. 2559
2) ราคาขายปลีกสุทธิมากกว่า 500.00 เปโซ	700.00 เปโซ	728.00 เปโซ	757.12 เปโซ	
(ข) Still Wines ที่มีแอลกอฮอล์ต่ำกว่าหรือเท่ากับ 14% โดยปริมาตร	30.00 เปโซ	31.20 เปโซ	32.44 เปโซ	

(ค) Still Wines ที่มีแอลกอฮอล์มากกว่า 14% แต่ไม่เกิน 25% โดยปริมาตร	60.00 เปโซ	62.40 เปโซ	68.90 เปโซ	
(ง) Fortified Wines ที่มีแอลกอฮอล์มากกว่า 25% โดยปริมาตร	เกี บ อ ต ร า เดี ย ว กั บ สุ ร า กลั น	เกี บ อ ต ร า เดี ย ว กั บ สุ ร า กลั น	เกี บ อ ต ร า เดี ย ว กั บ สุ ร า กลั น	

ที่มา : เอกสารกรมสรรพสามิตสาธารณรัฐฟิลิปปินส์

<http://aec.excise.go.th/cs/groups/public/documents/document/mjaw/mdm4/~edisp/webportal16200038865.pdf> , หน้า 19 ที่มา : <http://www.lawphil.net/> Philippine Laws and Jurisprudence Databank by the Arellano Law Foundation

### 3. สุราแช่ (Fermented Liquors) จัดเก็บภาษีตามปริมาณ (ต่อลิตร)

#### ตารางที่ 21 อัตราภาษีสุราแช่ (Fermented Liquors) ประเทศฟิลิปปินส์

อัตราที่จัดเก็บ	วันที่เริ่มใช้อัตราภาษี						หมายเหตุ
	1 มกราคม						
	พ.ศ. 2556	พ.ศ. 2557	พ.ศ. 2558	พ.ศ. 2559	พ.ศ. 2560	พ.ศ. 2561	
(ก) ถ้าราคาขายปลีกสุทธิน้อยกว่าหรือเท่ากับ 50.60 เปโซ	15.00 เปโซ	17.00 เปโซ	19.00 เปโซ	21.00 เปโซ	23.50 เปโซ	24.44 เปโซ	จัดเก็บเพิ่ม ปีละ 4%

(ข) ถ้าวราคารายปลีกสุทธิมากกว่า 50.60 เปโซ	20.00 เปโซ	21.00 เปโซ	22.00 เปโซ	23.00 เปโซ	23.50 เปโซ	24.44 เปโซ	เริ่มใช้วันที่ 1 ม.ค. 2561
(ค) สุราแช่ที่ผลิตและขายในโรงเบียร์ขนาดเล็ก (Micro-breweries) หรือสถานบริการขนาดเล็ก เช่น ผับและร้านอาหาร	28.00 เปโซ	29.12 เปโซ	30.28 เปโซ	31.50 เปโซ	32.76 เปโซ	34.07 เปโซ	จัดเก็บเพิ่ม ปีละ 4% เริ่มใช้วันที่ 1 ม.ค. 2557

ที่มา : เอกสารกรมสรรพสามิตสาธารณรัฐฟิลิปปินส์

<http://aec.excise.go.th/cs/groups/public/documents/document/mjaw/mdm4/~edisp/webportal16200038865.pdf> , หน้า 20 ที่มา : <http://www.lawphil.net/> Philippine Laws

and Jurisprudence Databank by the Arellano Law Foundation

CHULALONGKORN UNIVERSITY

### 3) ความรับผิดชอบในอันจะเสียภาษีสุรา

จุดการจัดเก็บภาษี (Tax Point) แบ่งได้เป็น 2 กรณี<sup>138</sup> คือ

#### 1) กรณีสุราผลิตในประเทศ

จุดการชำระภาษีสุราเกิดขึ้นเมื่อมีการขนย้ายสุราออกจากโรงงาน โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีสุรา ก่อนขนย้ายสุราออกจากโรงงานและให้ยื่นแบบ

<sup>138</sup> ชลธาร วิศรุตวงศ์ และคณะ, “การศึกษาเชิงเปรียบเทียบภาษีสุรา : กรณีศึกษาประเทศไทย สิงคโปร์ ฟิลิปปินส์ เกาหลี ออสเตรเลีย และประชาคมยุโรป” สำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ(สสส.)และ ศูนย์วิจัยปัญหาสุรา(ศวส.), 2554, น.48

อ้างอิงจาก Revenue Regulations No.02-97 (January 1, 1997)

รายการและชำระภาษีแยกสำหรับแต่ละโรงงานสุรา การขนย้ายสุราที่ยังไม่ได้เสียภาษี เจ้าของหรือผู้ครอบครองสุราดังกล่าวมีหน้าที่ต้องชำระภาษีสุรานั้นๆ การยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษี เอกสารประกอบต้องแสดงรายละเอียดเกี่ยวกับสุราที่ผลิต ปริมาณผลิตและจำหน่าย การขนย้าย ฐานภาษีและมูลค่าภาษีที่ต้องชำระ และให้ดำเนินการที่สำนักงานภาษีพื้นที่ (Revenue District Office) ในท้องที่สำนักงานใหญ่ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีตั้งอยู่ หรือธนาคารที่ได้รับการรับรอง (A Bank Duty Accredited by the Commissioner) หรือการคลังของเทศบาล (Treasurer of the Municipality) ที่ได้รับการอนุมัติให้รับชำระภาษี หรือหน่วยงานอื่นใดในท้องที่ที่กรมการกำหนด ทั้งนี้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถสมัครเข้าระบบการจ่ายภาษีล่วงหน้า (Advance Payment Scheme) โดยวางเงินประกันจำนวนเท่ากับภาษีของสุราที่จะขนย้ายไว้กับ BIR และจะสามารถขนสุราออกจากโรงงานก่อนการยื่นแบบรายการภาษี เอกสารประกอบและชำระภาษีได้ โดยต้องมายื่นแบบรายการภาษี เอกสารประกอบ และชำระภาษีในภายหลัง ไม่ช้ากว่าวันราชการวันแรกของสัปดาห์หลังจากวันที่ขนย้ายสุราออกจากโรงงานสุรา

## 2) กรณีสุรานำเข้า

ผู้นำเข้าสุราเข้ามาในราชอาณาจักรเกินกว่า 1 ลิตรต้องได้รับอนุญาตให้นำเข้าสุรา และต้องยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีสรรพสามิตสุราก่อนที่จะนำสุราเข้าผ่านด่านศุลกากร การยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษี เอกสารประกอบจะต้องแสดงรายละเอียดเกี่ยวกับสุรา จำนวนสุราที่นำเข้า ราคาขายปลีกที่แนะนำ (The Suggested Retail Price) และอื่นๆ ให้ยื่นแบบรายการและให้ชำระภาษีต่อสำนักงานศุลกากรหรือสำนักงานภาษีพื้นที่ (Revenue District Office) ในท้องที่ที่สำนักงานใหญ่ของผู้นำเข้าตั้งอยู่ หรือธนาคารที่ได้รับการรับรอง (A Bank Dully Accredited by the Commissioner) หรือการคลังของเทศบาล (Treasurer of the Municipality) ที่ได้รับอนุมัติให้รับชำระภาษี หรือหน่วยงานอื่นใดในท้องที่ที่กรมการกำหนด

## บทที่ 4

### วิเคราะห์ความไม่เหมาะสมของการจัดเก็บภาษีสุราในประเทศไทยจากฐานราคาขายส่ง ช่วงสุดท้ายและแนวทางการปรับปรุงโครงสร้างกฎหมายภาษีสุรา

จากการศึกษาภาษีสุราในเรื่องการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภาษีเป็นราคาขายส่งช่วงสุดท้าย ผู้เขียนเห็นว่ามีความประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นสมควรที่จะได้รับการแก้ไขปัญหาซึ่งวิเคราะห์ความไม่เหมาะสมและแนวทางแก้ไขปัญหาคืออุปสรรคจากตัวบทกฎหมาย ดังนี้

#### 4.1 วิเคราะห์ความไม่เหมาะสมเกี่ยวกับโครงสร้างภาษีสุรา

พระราชบัญญัติสุราฯ มาตรา 8 จัตวา (เดิม) บัญญัติว่า “การเสียภาษีสุราตามมูลค่านั้น ให้ถือมูลค่าตาม (1) และ (2) โดยให้รวมภาษีที่พึงต้องชำระด้วย ดังนี้

(1) ในกรณีสุราที่ทำในราชอาณาจักร ให้ถือตามราคาขาย ณ โรงงานสุรา

(2) ในกรณีสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรให้ถือ ราคา ซี.ไอ.เอฟ.ของสุรา บวกด้วย อากาศเข้า ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษีและ ค่าธรรมเนียมอื่นที่ได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แต่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดในหมวด 4 ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร”

จากที่ได้ศึกษามาใน บทที่ 3 ข้อ 3.1.6 เรื่อง อัตราภาษี ในกรณีการเก็บภาษีตามมูลค่ามี ประเด็นเรื่องการใช้ราคารวมภาษีหรือราคาไม่รวมภาษีมาเป็นฐานในการคำนวณ แบ่งเป็น 2 แบบคือ 1) อัตรารวมใน (Inclusive Rate) และ 2) อัตราแยกนอก (Exclusive Rate) เมื่อบทบัญญัติดังกล่าว “ให้รวมภาษีที่พึงชำระด้วย” นั้น ทำให้เป็นการคิดอัตราภาษีแบบรวมใน ซึ่งมีข้อดีและข้อจำกัด สรุป ได้ดังนี้

ข้อดีการคิดคำนวณแบบอัตรารวมในโดยนำภาษีสรรพสามิตมารวมเป็นฐานในการคำนวณ ภาษีด้วยนั้น ทำให้ฐานภาษีสูงขึ้นส่งผลให้เก็บภาษีได้มากขึ้น

แต่มีข้อจำกัดได้แก่

(1) การคิดคำนวณภาษีสรรพสามิตแบบอัตรารวมในนั้นมีความยุ่งยากซับซ้อน ทำให้เกิดความสับสนและยากแก่การทำความเข้าใจ

(2) การคิดคำนวณดังกล่าวยังไม่มีความโปร่งใสและไม่มีความชัดเจน เนื่องจากการคิดภาษีบนฐานภาษีนั่นเอง ประชาชนไม่สามารถรู้ได้ว่าจริงๆแล้วเสียภาษีไปในอัตราเท่าใดอันเป็นการอำพรางภาษีที่แท้จริงซึ่งขัดกับลักษณะของภาษีอากรที่ดีในข้อที่ว่าต้องมีความชัดเจนแน่นอน

จากการศึกษาปัญหาบางประการเกี่ยวกับฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิต สุदारัตน์ วุฒิศรชฎไพบุลย์ (2552) ชี้ว่า แม้ข้อดีของอัตราภาษีแบบรวมในจะคำนวณภาษีจากฐานภาษีที่สูงเพราะคำนวณภาษีจากฐานที่รวมภาษีสรรพสามิตไว้แล้วทำให้สามารถเก็บภาษีได้มากในขณะที่อัตราภาษีที่จัดเก็บไม่สูงจนเกินไป แต่ก็มีข้อเสียเพราะมีวิธีการคำนวณที่ยุ่งยากซับซ้อน ยากแก่การทำความเข้าใจ ขัดกับลักษณะของภาษีอากรที่ดีในข้อที่ว่าต้องมีความแน่นอนและชัดเจนและเนื่องจากมูลค่าสินค้าได้รวมภาษีสรรพสามิตที่พึงชำระไว้แล้วทำให้ผู้บริโภคไม่ทราบว่าในราคาสินค้านั้นมีภาษีที่ตนได้ชำระไปแล้วเป็นจำนวนเท่าใด

ทั้งนี้พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2556 มาตรา 8 จัดว่า (ใหม่) ววรรคหนึ่งได้บัญญัติว่า “ การเสียภาษีสุรตามูลค่านั้น ให้ถือตามราคาขายส่งช่วยสุดท้าย ” จากบทบัญญัติใหม่นี้ได้ตัด คำว่า “ให้รวมภาษีที่พึงชำระด้วย” จึงทำให้ปัจจุบันการคิดคำนวณภาษีเป็นแบบอัตราแยกนอก

การคำนวณภาษีแบบอัตราแยกนอก (Exclusive Rate) คือ อัตราภาษีที่นำมาคำนวณภาษีโดยไม่นำภาษีสรรพสามิตมารวมเป็นฐานในการคำนวณภาษีด้วย เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม จากการศึกษาปัญหาบางประการเกี่ยวกับฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิต สุदारัตน์ วุฒิศรชฎไพบุลย์ (2552) ชี้ถึง

ข้อดี คือ วิธีคิดคำนวณนั้นไม่ยุ่งยาก ชัดเจน เข้าใจง่ายไม่สับสน ไม่ขัดต่อลักษณะภาษีอากรที่ดีและทำให้ทราบว่าในราคาสินค้านั้นมีภาษีที่ตนต้องชำระเท่าไร

แต่มีข้อจำกัด คือ ทำให้ฐานภาษีลดน้อยลงทำให้กรมสรรพสามิตจะต้องมีการเปลี่ยนแปลงโดยเพิ่มอัตราภาษีเพื่อชดเชยภาษีส่วนที่ขาดไป

1

---

<sup>1</sup> วันชัย ตั้งวิจิตร. ผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านกฎหมายภาษีสรรพสามิต กรมสรรพสามิต บทสัมภาษณ์ วันที่ 27 ตุลาคม 2558



ประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นในกรณีนี้ความเห็น จากบทสัมภาษณ์ฝ่ายเอกชน มหินทร์ ทรัพย์วิเชียร ผู้อำนวยการสำนักกฎหมายบริษัทไทยเบฟเวอเรจ จำกัด (2558) เห็นว่า ตามบทบัญญัติ มาตรา 8 จัตวาที่แก้ไขใหม่นั้น ได้ตัดเรื่องการคำนวณภาษีแบบรวมในออกไปแล้ว แต่นิยามความหมายของราคาขายส่งช่วงสุดท้ายตามมาตรา 4 กลับระบุว่า

“ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย<sup>1</sup>” หมายความว่า ราคาที่ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุรา<sup>2</sup> ผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร<sup>3</sup> ผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 1 หรือผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 2<sup>4</sup> ได้ขายสุราให้แก่ผู้ขายปลีก โดยรวมค่าขนส่งหรือค่าบริการอย่างอื่น ทั้งนี้ ต้องเป็นไปราคาตามปกติในทางธุรกิจโดยสุจริตและเปิดเผย โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม”

ดังนั้น ตามคำนิยามที่ระบุในตอนท้ายว่า “เป็นไปราคาตามปกติในทางธุรกิจโดยสุจริตและเปิดเผย โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม” ทำให้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเป็นราคาที่มีการขายให้แก่ผู้ขายปลีกโดยรวมค่าขนส่งหรือค่าบริการอย่างอื่นแล้ว แต่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นราคาขายที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าได้ผลกำไรภาษีสุรา ภาษีเพื่อมหาดไทย เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ (สสส.) เงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย (ไทยพีบีเอส) และเงินบำรุงกองทุนพัฒนาการกีฬาแห่งประเทศไทยที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าได้เสียไปยังผู้บริโภคไว้ด้วยแล้ว ไม่รวมเฉพาะภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นคือการที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าต้องเสียภาษีจากราคาขายส่งช่วงสุดท้ายซึ่งรวมภาษีสุราไปแล้วจึงเป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อนยิ่งกว่าการคำนวณการคำนวณภาษีแบบรวมในเสียอีกเพราะเดิมเงินบำรุงกองทุนและองค์การต่างๆจะไม่ถือเป็นฐานมูลค่าฐานภาษีด้วย

และจากที่ได้ศึกษามาใน บทที่ 3 ข้อ 3.1.6 เรื่อง การคำนวณภาษี ผู้เขียนเห็นว่า ตัวอย่างการคำนวณทั้ง 13 ตัวอย่างเป็นไปในทิศทางเดียวกัน และจากที่ผู้เขียนได้กล่าวมาใน บทที่ 3 ข้อ 3.1.6 เรื่อง อัตราภาษี ตอนท้ายเรื่องการจัดเก็บภาษีสุรานั้น พบว่า

1) เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ (สสส.) ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสุราชำระเงินบำรุงกองทุน สสส.ในอัตราร้อยละ 2 ของภาษีสุรา ตามพระราชบัญญัติ กองทุนสนับสนุน

<sup>1</sup> พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2556 มาตรา 4

<sup>2</sup> พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 5

<sup>3</sup> พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 6

<sup>4</sup> พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 19

การสร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ. 2544 มาตรา 12 (2) ระบุว่า เงินบำรุงกองทุนให้ถือเป็นภาษีแต่ไม่ให้นำไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าของภาษี

2) เงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายว่าด้วยสุราชำระเงินบำรุงองค์การฯ ในอัตราร้อยละ 1.5 ของภาษีสุรา ตามพระราชบัญญัติ องค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2551 มาตรา 13 (2) เงินบำรุงองค์การ ให้ถือเป็นภาษี แต่ไม่ให้นำไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าของภาษี

3) เงินบำรุงกองทุนพัฒนาการกีฬาแห่งประเทศไทย ตาม พระราชบัญญัติ การกีฬาแห่งประเทศไทย 2558 มาตรา 38 (2) เงินบำรุงกองทุนให้ถือเป็นภาษีแต่ไม่ให้นำไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าของภาษี

เห็นได้จากตัวอย่างที่ยกมานั้นว่ากฎหมายระบุไว้สอดคล้องกันว่าเงินบำรุงกองทุนหรือองค์การต่างๆ ให้ถือเป็นภาษีสุราแต่ไม่ให้นำไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าของภาษีสุรา แต่ในนิยามของ “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” กลับไม่ได้ระบุว่าไม่รวมเงินบำรุงกองทุนและองค์การต่างๆ จึงทำให้เงินบำรุงกองทุนและองค์การต่างๆ ได้รวมเข้าเป็นส่วนหนึ่งของราคาขายส่งช่วงสุดท้ายซึ่งใช้เป็นฐานภาษีตามมูลค่าด้วยซึ่งเป็นกรณีที่กฎหมายลำดับเดียวกันขัดแย้งกันเอง จึงควรต้องตีความตามกฎหมายเช่นไรเพราะไม่ได้มีการถอดออกไปเหมือนกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้นจึงทำให้เกิดปัญหาการจัดเก็บภาษีสุราซ้ำซ้อนซึ่งขัดกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

หากเปรียบเทียบกับร่างพระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตที่คณะรัฐมนตรีอนุมัติรับหลักการในวันที่ 19 พฤษภาคม 2558 ที่เพิ่งผ่านมานั้น ในหมวด 3 การเสียภาษีสรรพสามิต มาตรา 15 (1) ระบุว่า “ในกรณีสินค้าให้ถือตามราคาขายปลีกแนะนำ โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้ที่องค์กรของรัฐบาลได้เสียแทนผู้ขายสินค้าตามประมวลรัษฎากรและภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น” หมายความว่ารัฐยอมให้มีการถอด

1. ภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่กรมสรรพากรจัดเก็บจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 6.3 ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 80 ประกอบพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 529) พ.ศ. 2558

2. ภาษีเงินได้ที่องค์กรของรัฐบาลได้ออกแทนผู้ขายสินค้าตามประมวลรัษฎากร เช่น ภาษีเงินได้ที่โรงงานยาสูบซึ่งเป็นองค์กรของรัฐบาลออกให้แทนบริษัทที่รับซื้อยาสูบจากโรงงานยาสูบไปจำหน่าย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 จัตวา และ

3. ภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรา 1 ใน 9 ของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บ ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เช่น พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร พ.ศ.

2528 มาตรา 112 ทวิ (2) เป็นต้น ประกอบกับพระราชบัญญัติจัดสรรรายได้ประเภทภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะให้แก่ราชการส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2534

โดยไม่ให้นำภาษีดังกล่าวมารวมคำนวณเป็น “ราคาขายปลีกแนะนำ” ซึ่งใช้เป็นฐานภาษีด้วย เท่านั้น การถอดภาษีดังกล่าวออกทำให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมสุราและผู้มีนำเข้าสุราที่มีหน้าที่เสียภาษี ไปเพียงบางส่วน คือ ภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น แต่ก็ยังไม่ได้มีการถอด “ภาษีสุรา” “ภาษีเพื่อมหาดไทย” และ “เงินบำรุงกองทุนหรือองค์การต่างๆ” ออกไปจาก “ราคาขายปลีกแนะนำ” ที่ใช้เป็นฐานภาษีด้วย ทำให้ผู้ผลิตและผู้มีนำเข้าสุราต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนยิ่งกว่าการเสียภาษีแบบรวมในเสียอีก

ดังนั้น จึงควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมนิยามคำว่า “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” โดยระบุข้อความเพิ่มเติมว่าราคาดังกล่าวนอกจากไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ยังไม่รวมภาษีสุรา ภาษีเพื่อมหาดไทย และ เงินบำรุงกองทุนหรือองค์การต่างๆที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมและผู้มีนำเข้าได้เสียไปแล้วด้วยเพื่อความ เป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการและผู้มีนำเข้าและสมตามเจตนารมณ์ของการตัดหลักการเรื่องภาษี รวมในออก

ผู้เขียนจึงเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาให้ควรแก้ไขบทนิยามของ “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” ให้ชัดเจนและถูกต้อง เป็น

“ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย<sup>5</sup>” หมายความว่า ราคาที่ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุรา<sup>6</sup> ผู้นำสุราเข้ามา ในราชอาณาจักร<sup>7</sup> ผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 1 หรือผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 2<sup>8</sup> ได้ขายสุราให้แก่ผู้ขายปลีก โดยรวมค่าขนส่งหรือค่าบริการอย่างอื่น ทั้งนี้ ต้องเป็นไปราคาตามปกติ ในทางธุรกิจโดยสุจริตและเปิดเผย โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสุรา ภาษีเพื่อมหาดไทยและเงิน บำรุงกองทุนหรือองค์การต่างๆที่ผู้ประกอบการและผู้มีนำเข้าได้เสียไปแล้วด้วย ”

#### 4.2 วิเคราะห์ความไม่เหมาะสมเกี่ยวกับการบริหารจัดการเก็บภาษีสุรา

การบริหารจัดเก็บภาษีสุราประกอบด้วย การควบคุมการบริหารจัดเก็บและการ ตรวจสอบภาษี มีปัญหาและอุปสรรคจาก “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” ดังต่อไปนี้

<sup>5</sup> พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2556 มาตรา 4

<sup>6</sup> พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 5

<sup>7</sup> พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 6

<sup>8</sup> พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 19

#### 4.2.1 ปัญหากรณีการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายไม่ถูกต้องหรือเป็นเท็จ

การแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายตามประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง ให้แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราลงวันที่ 4 กันยายน 2556 ตามมาตรา 8 เบญจที่แก้ไขใหม่นั้น ระบุ “ให้ผู้ที่ได้รับใบอนุญาตทำสุราและผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราต่ออธิบดี ตามแบบแผนและภายในระยะเวลาที่อธิบดีกำหนด” มีกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง คือ ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง ให้แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุรา

ดังนั้น เพื่อให้การแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราชนิดต่างๆ เป็นไปตามมาตรฐานเดียวกัน อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 8 เบญจ แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2556 อธิบดีกรมสรรพสามิตจึงกำหนดแบบและระยะเวลาการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราไว้ มีรายละเอียดดังนี้

ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง ให้แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุรา

ข้อ 1 วรรคหนึ่ง “ให้ผู้ที่ได้รับใบอนุญาตทำสุรา แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตผ่านเจ้าพนักงานสรรพสามิต ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงงานสุราหรือสถานที่ทำสุราตั้งอยู่แล้วแต่กรณี พร้อมกับการยื่นแบบรายการภาษีสุรา ตามแบบรายการภาษีสุรา ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (สร. 120-11) โดยให้ระบุราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราในแบบรายการภาษีสุรา ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (สร. 120-11)”

ข้อ 2 วรรคสอง “ให้ผู้ประสงค์จะนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตผ่านเจ้าพนักงานสรรพสามิต ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่เป็นผู้มีอำนาจออกใบอนุญาตให้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร พร้อมกับการยื่นแบบการขออนุญาตนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ตามมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ส. 2/74) โดยให้ระบุราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราในแบบการขออนุญาตนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ตามมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ส. 2/74)”

กรณีการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายให้ตรวจสอบนั้น ประพันธ์ รัตนดิลก ณ ภูเก็ต สรรพสามิตพื้นที่จังหวัดมุกดาหาร สรุปได้ว่าให้ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุราและผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักรแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของราคาต่ออธิบดีและภายในระยะเวลาที่อธิบดีกำหนดหน้าที่ของผู้รับอนุญาตเกี่ยวกับการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้าย ได้แก่

- 1) ผู้ได้รับอนุญาตทำสุราต้องแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายพร้อมกับการยื่นแบบรายการภาษี
- 2) ผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักรแจ้งพร้อมการยื่นขอใบอนุญาตนำสุรา

3) ผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุรา ป.1 ป.2 ต้องส่งงบเดือน ส.2/81 ซึ่งมีข้อมูลราคาขายส่งช่วงสุดท้ายภายในวันที่ 7 ของเดือนถัดไป

การจัดทำงบเดือน ส.2/81 ของผู้รับอนุญาตและ ส.2/38 ของเจ้าหน้าที่ งบเดือน ส.2/81 เป็นหน้าที่ของผู้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 1 และ 2 ทุกทอดต้องทำและส่งสรรพสามิตภายในวันที่ 7 ของเดือน ซึ่งปัจจุบันงบเดือนนี้มีความสำคัญเพราะมีข้อมูลราคาขายส่งที่พื้นที่ต้องใช้ในการตรวจสอบติดตามเปรียบเทียบกับภาระราคาของผู้ผลิตหรือผู้นำเข้า หรือกรมสรรพสามิตอาจจะต้องใช้หากประสงค์จะประกาศราคา นอกจากนี้พื้นที่จะต้องรวบรวมข้อมูลจำนวนสุราของผู้รับอนุญาตมาจัดทำสรุปยอดจำหน่ายของพื้นที่ตามแบบ ส.2/38 ด้วย ดังนั้น พื้นที่จะต้องให้ความสำคัญกับงบเดือน ส.2/81 และเก็บหลักฐานดังกล่าวไว้ตามสมควร รวมทั้งต้องทำทะเบียนการจัดส่งงบเดือนของผู้รับอนุญาตว่ามีการส่งครบถ้วนถูกต้องหรือไม่เพื่อใช้เป็นข้อมูลในการเร่งรัดติดตามต่อไป หากผู้รับอนุญาตไม่ส่งงบเดือนจะมีโทษปรับรวมทั้งใช้เพิกถอนใบอนุญาตได้

แต่ปัญหาในทางปฏิบัติสำหรับสรรพสามิตคือ การรวบรวมข้อมูลจาก ส.2/81 มีจำนวนมาก และมีความซ้ำซ้อนกรณีผู้รับอนุญาตซื้อขายกันหลายทอด ในเบื้องต้นจึงควรให้เจ้าหน้าที่จัดเก็บจากผู้รับอนุญาตรายใหญ่ตามเดิมและหมายเหตุในงบเดือนว่ารวบรวมจากผู้รับอนุญาตที่ราย รายใดบ้าง สำหรับการแก้ปัญหาในระยะต่อไป กรมสรรพสามิตควรออกแบบระบบการรายงานให้ผู้รับอนุญาตรายใหญ่ส่งทางอินเตอร์เน็ตเพื่อลดงานรวบรวมข้อมูลของเจ้าหน้าที่และลดความผิดพลาดจากการรวมข้อมูลด้วย

จากการที่ได้กล่าวมาข้างต้น ผู้เขียนอธิบายโดยสรุปได้ว่า ผู้ทำสุราและผู้นำเข้าสุรามีหน้าที่ต้องแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายให้อธิบดีกรมสรรพสามิตทราบเหมือนกับการแจ้งราคาขาย ณ โรงงานในอดีต ซึ่งหลักเกณฑ์ การแจ้งราคาขาย ณ โรงงานสุรา มีรายละเอียดดังนี้ ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง ให้แจ้งราคาขาย ณ โรงงานสุรา อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 8 เบญจ แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติสุรา (ฉบับที่ 6) พ.ศ.2534 อธิบดีกรมสรรพสามิต กำหนดแบบและระยะเวลาการแจ้งราคาขายสุราที่ทำในราชอาณาจักร ณ โรงงานสุราไว้ดังต่อไปนี้ ข้อ 2 วรรคหนึ่ง ให้ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุราแจ้งราคาขายสุรา ณ โรงงานสุรา ต่ออธิบดีกรมสรรพสามิต ตามแบบ ส.2/38 ค ท้ายประกาศนี้ ข้อ 2 วรรคสองในกรณีที่โรงงานสุราตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร ให้ยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ กรมสรรพสามิต ในกรณีที่โรงงานสุราตั้งอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้ยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานสรรพสามิตจังหวัดแห่งท้องที่ที่โรงงานสุรานั้นตั้งอยู่ ซึ่งหน้าที่ในการแจ้งราคาตามมาตรา 8 เบญจ ไม่ว่าจะเป็นการแจ้งราคา ณ โรงสุรตามกฎหมายเดิม หรือ การแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายตามกฎหมายใหม่นั้นจะมีบทกำหนดโทษ ตามมาตรา 43 ทวิ เช่นเดิม มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

บทกำหนดโทษกรณีไม่แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายหรือแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง ตามมาตรา 43 ทวิ วรรคหนึ่ง ระบุว่า

“ผู้ใดไม่แจ้งราคาขายสุราตามมาตรา 8 เบญจ หรือ แจ้งราคาขายดังกล่าวไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 20,000 บาท”

บทกำหนดโทษกรณีแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายอันเป็นเท็จ ตามมาตรา 43 ทวิ วรรคสอง ระบุว่า

“ผู้ใดแจ้งราคาขายสุราตาม มาตรา 8 เบญจ อันเป็นเท็จ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือปรับ ไม่เกิน 50,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ”

ประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้น จากบทสัมภาษณ์ฝ่ายเอกชน มหินทร์ กรัยวิเชียร ผู้อำนวยการสำนักกฎหมายบริษัทไทยเบฟเวอเรจ จำกัด มีความเห็นว่าเนื่องจาก ในความเป็นจริงแล้ว ผู้ผลิตและผู้นำเข้าสุราไม่ทราบ “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” ที่แท้จริงของผู้ค้าปลีกและผู้ค้าส่ง การที่พระราชบัญญัติสุราฯ มาตรา 8 เบญจ ที่แก้ไขใหม่กำหนดให้ผู้ผลิตและผู้นำเข้าต้องแจ้ง “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” ที่ถูกต้องให้อธิบดีกรมสรรพสามิตทราบเหมือนกับการแจ้งราคาขาย ณ โรงงานสุราของผู้ผลิตในอดีต

โดยหากผู้ผลิตและผู้นำเข้าสุราไม่แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเพราะว่าไม่ทราบราคาดังกล่าว ผู้ผลิตและผู้นำเข้าจะมีความผิดในทางอาญาตามมาตรา 43 ทวิ<sup>9</sup> เหมือนกับกรณีที่ไม่แจ้งราคาขาย ณ โรงงานสุราในอดีตจึงมีความไม่เป็นธรรมต่อผู้ผลิตและผู้นำเข้าซึ่งเป็นผู้เสียภาษี ทำให้ผู้ผลิตและผู้นำเข้าสุราต้องแจ้งราคาดังกล่าวให้กรมสรรพสามิตทราบไปโดยที่ผู้ผลิตและผู้นำเข้าสุราไม่รู้ว่ากรมสรรพสามิตจะพิจารณาราคาขายส่งช่วงสุดท้ายที่ผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าแจ้งไปเป็นราคาขายส่งช่วงสุดท้ายที่ถูกต้องและไม่เป็นเท็จหรือไม่ ทำให้ผู้ผลิตและผู้นำเข้ามีความเสี่ยงสุรามีความเสี่ยงต้องรับผิดในทางอาญาตามมาตรา 43 ทวิ หากภายหลังกรมสรรพสามิตเห็นว่าราคาดังกล่าวเป็นราคาที่ผิดถูกต้องหรือเป็นเท็จซึ่งไม่เป็นธรรมต่อผู้ผลิตและผู้นำเข้าสุรา และหากจะกำหนดให้ผู้ขายปลีกและผู้ขายส่งต้องแจ้งราคาดังกล่าวต่อกรมสรรพสามิตย่อมไม่เป็นธรรมต่อผู้ขายปลีกและผู้ขายส่งเช่นเดียวกันเนื่องจากบุคคลดังกล่าวไม่ใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสุราแต่อย่างใด

<sup>9</sup> มาตรา 43 ทวิ วรรคแรก ผู้ใดไม่แจ้งราคาขายตามมาตรา 8 เบญจ หรือแจ้งราคาขายดังกล่าวไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 20,000 บาท

มาตรา 43 ทวิ วรรคสอง ผู้ใดแจ้งราคาขายสุราตามมาตรา 8 เบญจ อันเป็นเท็จ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือปรับไม่เกิน 50,000 บาทหรือทั้งจำทั้งปรับ

ผู้เขียนมีความเห็นว่า เมื่อคำนึงถึงความหมายอย่างง่ายของ “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย”<sup>10</sup> หมายถึง ราคาที่ผู้ค้าปลีกทั้งหลายซื้อหาสินค้ามาเพื่อขายให้แก่ผู้บริโภค แต่เมื่อกฎหมายกำหนดให้ผู้ผลิตและผู้นำเข้าสุรามีหน้าที่แจ้ง “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” จะเห็นได้ว่า ย่อมเกิดกรณีที่ผู้ผลิตและผู้นำเข้าสุราไม่สามารถทราบราคาดังกล่าว แม้หากทราบราคาขายส่งช่วงสุดท้ายก็อาจเป็นเป็นราคาขายส่งช่วงสุดท้ายที่ไม่ถูกต้องและเป็นเท็จได้ ก็ย่อมไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี

กรณีผู้ผลิตสุรานั้นบทบัญญัติ ตามมาตรา 8 เบญจ เดิม นั้น ระบุว่า “ให้ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุรา แจ้งราคาขาย ณ โรงงานสุราต่ออธิบดีตามแบบและภายในระยะเวลาที่อธิบดีกำหนด” หมายความว่า บทกำหนดโทษตามมาตรา 43 ทวินี้ บัญญัติ ลงโทษผู้ผลิตสุราในประเทศในกรณีไม่แจ้งขายราคา ณ โรงงานสุรา หรือแจ้งราคาขาย ณ โรงงานสุราไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง หรือแจ้งราคาขาย ณ โรงงานสุราเป็นเท็จ

กรณีราคาขาย ณ โรงงานสุราดังกล่าวบังคับใช้เฉพาะผู้ผลิตสุราในประเทศเพราะผู้ผลิตสุราย่อมทราบต้นทุนการผลิตของตนเองอย่างแท้จริงทำให้การระบุให้ผู้ผลิตสุรามีหน้าที่แจ้งขาย ราคา ณ โรงงานสุราจึงเหมาะสม เมื่อไม่แจ้งหรือแจ้งไม่ถูกต้องหรือแจ้งราคาเป็นเท็จก็สมควรที่จะมีบทลงโทษผู้ผลิตสุราที่ไม่ปฏิบัติตาม

แต่การแจ้ง “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” นั้นใช้บังคับทั้งกรณีผู้ผลิตและผู้นำเข้าสุรา ปัญหาที่ไม่ทราบราคาขายส่งช่วงสุดท้ายที่ถูกต้องของผู้ทำสุราในประเทศยังสามารถเกิดขึ้นได้ และที่สำคัญปัญหาการไม่ทราบราคาขายส่งช่วงสุดท้ายที่ถูกต้องของผู้นำเข้าสุรายังสามารถจะเกิดขึ้นได้อย่างมาก เพราะราคาขายส่งช่วงสุดท้ายยังสามารถคำนวณได้หลายราคา โดยขึ้นอยู่กับช่องทางการจัดจำหน่าย และต้นทุนค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายแต่ละราคานั้นสามารถแปรผันได้เมื่อองค์ประกอบของค่าใช้จ่ายมีการเปลี่ยนแปลง ซึ่งหมายความว่าผู้นำเข้าและผู้ผลิตไม่สามารถทราบค่าใช้จ่ายที่แท้จริงได้เสมอไป ทำให้ไม่สามารถระบุราคาขายส่งช่วงสุดท้ายที่ถูกต้องเหมาะสมเพื่อวัตถุประสงค์ในการคำนวณภาษีได้อย่างถูกต้อง ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในบทนิยาม ฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้าย โครงสร้างอัตราภาษีสุราข้อ 3.2.1

ตามประกาศกรมสรรพสามิตเรื่อง ให้แจ้งราคาขาย ณ โรงงานสุราเดิมนั้น มีบทบัญญัติให้แจ้งราคาขาย ณ โรงงานสุราไม่มีบทบัญญัติรองรับกรณีไม่ทราบราคาขาย ณ โรงงานสุราเพราะผู้ทำสุราย่อมทราบต้นทุนคืออยู่แล้วทั้งผู้นำเข้าสุราก็ไม่มีหน้าที่แจ้งราคาขาย ณ โรงงานสุราแต่อย่างใด แนวทางแก้ไขปัญหาที่ผู้ทำสุราหรือผู้นำเข้าสุราไม่ทราบราคาขายส่งช่วงสุดท้าย กรณีเว้นประเทศออสเตรเลีย นั้น อ้างอิงกับราคาขายปลีกเพราะแก้ปัญหาการไม่ทราบราคาขายส่งช่วงสุดท้ายที่ถูกต้อง

<sup>10</sup> ASTVผู้จัดการออนไลน์. “ถึงเวลาปฏิรูประบบภาษีไทยอย่างแท้จริง”

ได้ เช่น กรณี The Half Retail Method ใช้คำนวณจาก 50% ของฐานราคาขายปลีกไวน์ และจากแนวคิดของร่างภาษีสรรพสามิตใหม่นั้น ได้ใช้ราคาขายปลีกเป็นเกณฑ์ในการกำหนดราคาขาย<sup>11</sup>

ผู้เขียนจึงมีข้อเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหา ดังต่อไปนี้

แนวทางที่ 1 ยกเลิกมาตรา 8 เบญจ และมาตรา 43 ทวิ โดยให้กรมสรรพสามิตเป็นผู้ทำการสำรวจและประกาศกำหนดราคาตั้งกล่าวเพื่อให้ผู้ผลิตและผู้นำเข้าสุราใช้เป็นฐานในการเสียภาษีสรรพสามิตเอง ไม่ใช่กำหนดให้ผู้ผลิต (ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุรา) และผู้นำเข้า (ผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร) ซึ่งไม่ทราบราคาขายส่งช่วงสุดท้ายที่แท้จริงเนื่องจากไม่ใช่ราคาขายที่ผู้ผลิตและผู้นำเข้าสุราเป็นผู้กำหนดและแจ้งราคาตั้งกล่าวให้กรมสรรพสามิตทราบเหมือนกรณีที่ใช้ “ราคาขาย ณ โรงงาน” หรือ “ราคา ซี.ไอ.เอฟ.” เป็นฐานในการเสียภาษีตามมูลค่า

แนวทางที่ 2 แก้ไข มาตรา 8 เบญจ เป็นดังนี้

1) ให้ผู้ประกอบการที่เป็นผู้ผลิตสินค้าแจ้ง “ราคาขาย ณ โรงงานสุรา” ต่อกรมสรรพสามิตเหมือนเดิมในทำนองเดียวกับพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ก่อนที่จะมีการแก้ไข พ.ศ. 2534 ซึ่งถึงแม้จะระบุให้ใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเป็นฐานในการเสียภาษีตามมูลค่า (มาตรา 8<sup>12</sup>) แต่ก็จะระบุให้ผู้ประกอบการที่ผลิตสินค้ามีหน้าที่แจ้ง “ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม” ต่อ

<sup>11</sup> ร่างพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.... มาตรา 15 วรรค 3 “หากราคาขายปลีกแนะนำไม่สอดคล้องกับความเป็นจริง หรือไม่ปฏิบัติตามกลไกตลาด หรือไม่สามารถกำหนดราคาได้ ให้อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศราคาขายปลีกแนะนำ เพื่อเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี โดยคำนวณจากราคาขายหรือราคานำเข้า ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง”

<sup>12</sup> พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ก่อนที่จะถูกแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534

มาตรา 8 สินค้าที่ต้องเสียภาษีตามมูลค่านั้น

ในกรณีสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร ให้ถือตามราคาตลาดขายส่งช่วงสุดท้ายที่มีการขายให้แก่ผู้ขายปลีก ซึ่งไม่มีความสัมพันธ์ในด้านทุนหรือการจัดการกับผู้ประกอบการในเวลาที่มีความรับผิดชอบอันที่จะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น

ในกรณีที่ไม่มีราคาตลาดตั้งกล่าวหรือราคาตลาดตั้งกล่าวมีหลายราคาให้ถือตามราคาให้อธิบดีประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นครั้งคราวตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศมูลค่าของสินค้าใดๆเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี โดยกำหนดจากราคาขายปลีกในตลาดปกติได้

ในกรณีสินค้าที่นำเข้า ให้อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศใช้เกณฑ์คำนวณเพื่อกำหนดมูลค่าของสินค้าที่นำเข้าได้



กรมสรรพสามิต ไม่ใช่แจ้ง “ราคาขายส่งสินค้าช่วงสุดท้าย” (มาตรา 117<sup>13</sup>) ต่อกรมสรรพสามิต และให้ผู้นำเข้าแจ้งราคา ซี.ไอ.เอฟ. ต่อกรมสรรพสามิตเหมือนเดิม หลังจากนั้น กรมสรรพสามิตจึงจะนำราคาดังกล่าวไปใช้เทียบเคียงกับราคาขายส่งช่วงสุดท้ายที่กรมสรรพสามิตได้รับข้อมูลมาเพื่อประกาศกำหนดราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการเสียภาษีตามมูลค่าต่อไป และหรือ

2) ให้ผู้ได้รับใบอนุญาตขายส่งสุรา (ผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 1 และประเภทที่ 2) เป็นผู้มีหน้าที่ต้องแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายต่อกรมสรรพสามิต ทำนองเดียวกับพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ที่ใช้บังคับในช่วงปี 2523-2534 ซึ่งแม้จะระบุให้ใช้ “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” (มาตรา 8 จัตวา<sup>14</sup>) แต่ที่ระบุให้ผู้ได้รับใบอนุญาตขายส่งสุรา (ผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 1 และประเภทที่ 2) เป็นผู้มีหน้าที่แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายต่อกรมสรรพสามิต ไม่ได้ระบุให้ผู้ผลิตและผู้นำเข้าสุราที่เป็นผู้ได้รับใบอนุญาตผลิตหรือนำเข้าเป็นผู้แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้าย (มาตรา 8 เบญจ<sup>15</sup>) และหรือ

<sup>13</sup> มาตรา 117 เพื่อประโยชน์ในการกำหนดมูลค่าของสินค้า ให้ผู้ประกอบการแจ้งราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรมต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ตามแบบที่อธิบดีกำหนดไม่น้อยกว่า 7 วันก่อนวันเริ่มจำหน่ายสินค้า

ถ้าจะมีการเปลี่ยนแปลงราคาที่ได้แจ้งไว้ตามวรรคหนึ่ง ให้ผู้ประกอบการแจ้งราคาที่เปลี่ยนแปลงต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายไม่น้อยกว่า 7 วันก่อนวันที่จะมีการเปลี่ยนแปลงราคา

<sup>14</sup> พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2523

มาตรา 8 จัตวา ในการคำนวณมูลค่าเพื่อเสียภาษีสุรา ให้ใช้ราคาขายโดยหักด้วยอากรสุลกศกร ถ้ามี

ราคาขายตามวรรคหนึ่ง ได้แก่ ราคาทั้งสิ้นที่ผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 1 หรือประเภทที่ 2 ได้รับจากการขายสุราให้แก่ผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 3 ประเภทที่ 4 ประเภทที่ 5 ประเภทที่ 6 และประเภทที่ 7 ทั้งนี้ ไม่ว่าจะเรียกเป็นค่าขนส่งหรือค่าส่งอย่างอื่น (ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย)

ในกรณีที่ราคาขายสุราของสุราประเภทและชนิดเดียวกันแตกต่างกันในแต่ละท้องที่ ให้ใช้ราคาขายที่อธิบดีประกาศกำหนดสำหรับสุราประเภทหรือชนิดนั้น ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเขตท้องที่ที่กำหนดในกฎกระทรวง

ในกรณีที่สุราประเภทใดหรือชนิดใดยังไม่มีราคาขายในท้องตลาด ให้ถือราคาขายที่อธิบดีประกาศกำหนดโดยคำนึงถึงราคาขายตามวรรคหนึ่งสำหรับสุราที่มีคุณภาพคล้ายคลึงกัน

<sup>15</sup> มาตรา 8 เบญจ ให้ผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 1 และประเภทที่ 2 แจ้งราคาขายตามมาตรา 8 จัตวา วรรคสอง ต่ออธิบดีตามแบบและภายในเวลาที่อธิบดีกำหนด

ในกรณีที่ผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 1 และประเภทที่ 2 ไม่แจ้งราคาตามวรรคหนึ่ง หรือแจ้งแต่อธิบดีมีเหตุอันควรเชื่อว่าราคาขายของสุราประเภทหรือชนิดใดที่แจ้งตามวรรคหนึ่ง ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เมื่อ

3) ให้ผู้ได้รับใบอนุญาตขายปลีกสุรา (ผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 3-7) เป็นผู้มีหน้าที่แจ้งราคาขายปลีกต่อกรมสรรพสามิต เพื่อให้กรมสรรพสามิตนำข้อมูลดังกล่าวมาตรวจสอบและประกาศกำหนดราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีตามมูลค่าต่อไป

แนวทางที่ 3 ยกเลิกบทกำหนดโทษตามมาตรา 43 ทวิ ในส่วนของการแจ้งราคาไม่ถูกต้อง และเป็นเหตุจูงใจให้เหมือนกับพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 160<sup>16</sup> ซึ่งปัจจุบันมีบทกำหนดโทษในทางอาญาเฉพาะในกรณีที่ผู้ประกอบการไม่แจ้ง “ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม” ต่อกรมสรรพสามิต ตามมาตรา 117<sup>17</sup> เท่านั้น ไม่มีบทกำหนดโทษกรณีแจ้งราคาไม่ถูกต้องหรือเป็นเท็จด้วย รวมทั้งสอดคล้องกับบทบัญญัติตามร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต มาตรา 125<sup>18</sup> และมาตรา 249 (1)<sup>19</sup>

---

เปรียบเทียบกับราคาขายปลีกปกติในท้องตลาดหรือมีเหตุผลอันสมควรอย่างอื่น ให้อธิบดีมีอำนาจประกาศกำหนดราคาขายสำหรับสุราประเภทนั้นหรือชนิดนั้นได้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

<sup>16</sup> พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 160 ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา 113 วรรคสองหรือวรรคสาม มาตรา 116 วรรคหนึ่งหรือวรรคสอง มาตรา 117 วรรคหนึ่งหรือวรรคสอง หรือมาตรา 117 ทวิ วรรคหนึ่งหรือวรรคสอง ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท”

(มาตรา 160 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534)

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

มาตรา 117 เพื่อประโยชน์ในการกำหนดมูลค่าของสินค้า ให้ผู้ประกอบการแจ้งราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรมต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ตามแบบที่อธิบดีกำหนดไม่น้อยกว่าเจ็ดวันก่อนวันเริ่มจำหน่ายสินค้านั้น

ถ้าจะมีการเปลี่ยนแปลงราคาที่ได้แจ้งไว้ตามวรรคหนึ่ง ให้ผู้ประกอบการแจ้งราคาที่เปลี่ยนแปลงต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายไม่น้อยกว่าเจ็ดวันก่อนวันที่จะมีการเปลี่ยนแปลงราคา

<sup>18</sup> ร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต

มาตรา 125 เพื่อประโยชน์ในการกำหนดราคาของสินค้า ให้ผู้ประกอบการ ผู้นำเข้า แจ้งราคาขายปลีกแนะนำและโครงสร้างต้นทุนต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

ถ้ามีการเปลี่ยนแปลงราคาหรือโครงสร้างต้นทุนที่ได้แจ้งไว้ตามวรรคหนึ่ง ให้ผู้ประกอบการ ผู้นำเข้า แจ้งการเปลี่ยนแปลงราคาหรือโครงสร้างต้นทุน ต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

ให้อธิบดีมีอำนาจผ่อนผันการปฏิบัติตามความในวรรคหนึ่ง และวรรคสองได้ตามที่เห็นสมควร

<sup>19</sup> ร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต

โดยผู้เขียนเห็นด้วยกับแนวทางที่ 3 โดยแนวทางที่ 3 นี้จะเป็นการแก้ปัญหาดังกล่าวได้ดีที่สุด เพราะหากเป็นการแก้ไขตามแนวทางที่ 1 หากกรมสรรพสามิตเป็นผู้ต้องสำรวจราคาสุราทั้งหมดเองก็จะเกิดค่าใช้จ่ายมากมายในการสำรวจราคาสุราซึ่งมีจำนวนหลากหลายรายการ และหากเป็นไปตามแนวทางที่ 2 ผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุรามีหน้าที่แจ้งราคาคงกล่าวก็จะเกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ขายปลีกและผู้ขายส่งเนื่องจากไม่ใช่ผู้เสียภาษีแต่อย่างใด

ดังนั้นเมื่อราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเป็นที่ราคาของผู้ขายส่งและผู้ขายปลีกทราบราคาที่แท้จริงการยกเลิกในส่วนของการแจ้งราคาที่ไม่ถูกต้องและเป็นเท็จออกไปจึงจะเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีมากที่สุด

#### 4.2.2 ปัญหาเกี่ยวกับมาตรการในการป้องกันการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายต่ำกว่าความเป็นจริงของกรมสรรพสามิต

พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 8 จัตวา วรรคหนึ่ง “การเสียภาษีสุราตามมูลค่านั้นให้ถือตามราคาขายส่งช่วงสุดท้าย”

มาตรา 8 จัตวา วรรคสอง “ในกรณีไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายตามวรรคหนึ่ง หรือราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีหลายราคา ให้ถือตามราคาที่ดีประกาศกำหนด ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง”

มาตรา 8 จัตวา วรรคสาม “เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีสุรา อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีสุรา โดยกำหนดจากราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราในตลาดปกติได้”

มาตรา 8 จัตวา วรรคสี่ “ภาษีสุราที่จะเสียตามวรรคหนึ่ง ถ้ามีเศษของบาทให้ปัดทิ้ง”

เมื่อกฎหมายแม่บทให้อำนาจ ตามมาตรา 8 จัตวา วรรคสองซึ่งให้อำนาจในการออกกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการเฉพาะประเด็นที่ไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายหรือราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีหลายราคาเท่านั้น แต่ กฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาสุราที่ทำในราชอาณาจักรและสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี พ.ศ. 2556

“ข้อ 2 การประกาศกำหนดราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราที่ทำในราชอาณาจักรและสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี สำหรับสุราที่ไม่มีราคาขายส่งช่วง

สุดท้ายหรือราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีหลายราคา ให้อธิบดีประกาศกำหนดตามหลักเกณฑ์และวิธีการ  
ดังนี้

(1) กรณีไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้าย ให้ใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายสูงสุดของสุราประเภทชนิด  
คุณภาพ อย่างเดียวกัน ที่มีแรงแอลกอฮอล์และปริมาณบรรจุเท่ากันหรือใกล้เคียงกันของสุราประเภท  
นั้น ๆ

(2) กรณีที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีหลายราคา

(ก) ให้ใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายสูงสุดของสุรา ของผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุรา  
ประเภทที่ 1 หรือประเภทที่ 2 ซึ่งเป็นราคาที่สามารถอ้างอิงได้ว่าผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราได้ขายสุรา  
นั้น ตามที่ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุราหรือผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักรได้แจ้งชื่อไว้ต่ออธิบดีตามแบบ  
และระยะเวลาที่อธิบดีกำหนด

(ข) ในกรณีที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายที่ผู้ได้รับอนุญาตแจ้งไว้ต่ำกว่าราคาขายส่งช่วง  
สุดท้ายของผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 1 หรือประเภทที่ 2 รายอื่นนอกจากที่ได้แจ้งชื่อไว้  
โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ให้ใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายสูงสุดของผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่  
1 หรือประเภทที่ 2 ที่มีราคาสูงสุดในเดือนที่ล่วงมาแล้ว”

กรณีราคาขาย ณ โรงงานสุรานั้นสาเหตุที่มีการปรับอัตราภาษีใหม่เป็นราคาขายส่งช่วง  
สุดท้าย เพื่อสร้างความเป็นธรรมต่อผู้ประกอบการทั้งระบบเนื่องจากที่ผ่านมากรมสรรพสามิตพบว่า  
ผู้ประกอบการนำเข้าสินค้าแจ้งราคาต่ำกว่าความเป็นจริงทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้ประกอบการ  
ที่เสียภาษี ณ ราคาหน้าโรงอุตสาหกรรม (กุมภาพันธ์, 2556) และจากการศึกษา ปัญหาบาง  
ประการเกี่ยวกับฐานการคำนวณภาษีสรรพสามิตของสุดาร์ตน์ วุฒิเศรษฐไพบูลย์ (2552) ชื่อว่า การ  
จัดเก็บภาษีตามมูลค่า ผู้เสียภาษีอาจเกิดช่องทางให้มีการแจ้งราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรมต่ำกว่า  
ที่ควรจะเป็นไม่เป็นไปตามกลไกตลาดเกิดปัญหาในการบริหารจัดการเก็บภาษีอันนำไปสู่ช่องทางในการ  
หลีกเลี่ยงภาษีได้ เช่น การที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมจำหน่ายสินค้าที่ตนผลิตให้แก่บริษัทในเครือหรือ  
บริษัทที่มีความสัมพันธ์ในด้านต้นทุนหรือการจัดการกับบริษัทผู้ผลิตในราคาที่ต่ำกว่าที่ควรจะเป็น  
(จำหน่ายต่ำกว่าทุน) กรณีดังกล่าวอาจถือได้ว่าเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีเพราะภาษีสรรพสามิตสำหรับ  
สินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรนั้นจะมีการเสียภาษีสรรพสามิตครั้งเดียวในตอนที่สินค้าออกจากโรงงาน  
อุตสาหกรรม หากมีการกำหนดราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรมต่ำก็จะทำให้เสียภาษีน้อยลง เป็น  
การโอนกำไรในระหว่างบริษัทหรือการตั้งราคา (Transfer Pricing) ซึ่งมักเป็นปัญหาที่เกิดขึ้นระหว่าง  
ประเทศของบริษัทข้ามชาติ

กรณีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายก็เกิดปัญหาเนื่องจากการถ่ายโอนราคา (Transfer Pricing) ได้  
เช่นกัน จากการศึกษาภาษีจากราคาขายส่งช่วงสุดท้ายนั้น ชลธาร วิศรุตวงศ์ (2557) ชื่อว่า อาจเกิด  
กรณีถ่ายโอนราคา (Transfer Pricing) ได้ในกรณีอุตสาหกรรมสุราเป็นอุตสาหกรรมผูกขาดหรือมี

ผู้ผลิตและผู้จำหน่ายน้อยราย (Oligopoly Market) เมื่อผู้ขายส่งสุราและผู้ขายปลีกมีความสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิด และยังพบว่า ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีหลายราคาทำให้ยากในการบริหารจัดการเก็บภาษี

เพื่อป้องกันปัญหาดังกล่าว ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 8 จัตวา วรรคสองจึงระบุให้ถือตามราคาที่อยู่ติดกรมสรรพสามิตประกาศกำหนด ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวงเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีสสุรา และในกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาสุราที่ทำในราชอาณาจักรและสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี พ.ศ. 2556

ข้อ 2(2)(ข) ระบุว่า “ในกรณีที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของผู้ได้รับอนุญาตแจ้งไว้ต่ำกว่าราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 1 หรือประเภทที่ 2 รายอื่นนอกจากที่ได้แจ้งชื่อไว้ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควรให้ใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 1 หรือประเภทที่ 2 ที่มีราคาสูงสุดในเดือนที่ล่วงมาแล้ว”

ประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นนั้น จากบทสัมภาษณ์ มหินทร์ กรัยวิเชียร ผู้อำนวยการสำนักกฎหมายบริษัทไทยเบฟเวอเรจ จำกัด (2558) เห็นว่า ข้อ 2(2)(ข) เป็นมาตรการในการป้องกันการ Transfer Pricing ของผู้ประกอบการอุตสาหกรรม ไม่ใช่กรณีที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีหลายราคา แต่เป็นกรณีที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมีราคาเดียว แต่ผู้ประกอบการจงใจแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายต่อกรมสรรพสามิตต่ำกว่าราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของผู้ประกอบการรายอื่นๆ เพื่อให้เสียภาษีเป็นจำนวนเงินที่ต่ำกว่าที่ควรจะเป็น (Transfer Pricing) เพื่อให้กรมสรรพสามิตมีอำนาจในการประเมินให้ผู้ประกอบการที่แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายต่ำกว่าผู้ประกอบการรายอื่นต้องเสียภาษีจากราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของผู้ประกอบการรายอื่นที่มีราคาสูงกว่าได้ อันเป็นมาตรการในการป้องกันการ Transfer Pricing ของผู้ประกอบการ

ข้อ 2(2)(ข) นี้จึงมีการกำหนดว่าในกรณีที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายตามวรรคหนึ่งต่ำกว่าราคาขายส่งช่วงสุดท้ายสูงสุดของผู้ประกอบการรายอื่นที่ผลิตสินค้าประเภท ชนิด คุณภาพ และปริมาณเดียวกันหรือใกล้เคียงกันโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรให้ใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของผู้ประกอบการที่มีราคาสูงสุดในเดือนที่ล่วงมาแล้วเป็นราคาขายส่งช่วงสุดท้าย การระบุข้อความในข้อ 2(2)(ข) จึงเป็นการบัญญัติกฎหมายที่เกินจากพระราชบัญญัติสุราฯ มาตรา 8 จัตวา วรรคสอง ซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทให้อำนาจเอาไว้ เพราะว่าตามมาตรา 8 จัตวา วรรคสองให้อำนาจในการออกกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการเฉพาะประเด็นที่ไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายหรือราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีหลายราคาเท่านั้น ไม่ได้ให้อำนาจออกกฎกระทรวงเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการป้องกันการทำ Transfer Pricing ของผู้ประกอบการเอาไว้ในกฎกระทรวงด้วย การอ้าง

บทบัญญัติในมาตรา 8 จัตวา วรรคสอง จึงไม่น่าจะถูกต้อง ควรอ้างมาตรา 8 จัตวา วรรคสาม เพื่อ กำหนดราคาขายส่งช่วงสุดท้ายที่เหมาะสมจะถูกต้องกว่า และควรปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่ระบุไว้ใน มาตรา 8 จัตวา วรรคสาม

ผู้เขียนเห็นในแนวทางเดียวกันกับความเห็นข้างต้นเพราะเป็นการออกประกาศกฎหมายเกิน อำนาจของกฎหมายแม่บทอย่างชัดเจน เพราะเมื่อกฎหมายแม่บทให้อำนาจ ตามมาตรา 8 จัตวา วรรคสอง เพื่อออกกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการเฉพาะประเด็นที่ไม่มีราคาขายส่งช่วง สุดท้ายหรือราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีหลายราคาเท่านั้น แต่ประกาศกรมสรรพสามิต ในข้อ 2 กรณีที่ ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีหลายราคา (ข) ระบุให้ผู้ได้รับอนุญาตแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายไว้ต่ำกว่า ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของผู้ได้รับอนุญาตรายอื่น โดยไม่มีเหตุอันควรนั้นให้ใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย สูงสุดของผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 1 หรือประเภทที่ 2 ที่มีราคาสูงสุดในเดือนที่ล่วงมาแล้ว เห็นได้อย่างชัดเจนว่าเป็นกรณีแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายต่ำกว่าผู้ได้รับอนุญาตรายอื่นไม่ใช่เป็นกรณี ที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีหลายราคาแต่อย่างใด

แนวทางแก้ไขปัญหา การคิดฐานภาษีจากราคาขายส่งช่วงสุดท้ายนั้นเกิด การถ่ายโอนราคา (Transfer Pricing ขึ้นได้ดังที่ ชลธาร วิศรุตวงศ์ ได้วิเคราะห์ไว้นั้น จึงควรออกประกาศตาม อำนาจ มาตรา 8 จัตวา วรรคสาม “เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีสุรา อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจ ประกาศราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีสุรา โดยกำหนดจากร าคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราในตลาดปกติได้” โดย กฎกระทรวง กำหนดหลักเกณฑ์ และวิธีการ ในการกำหนดราคาสุราที่ผู้ได้รับอนุญาตแจ้งไว้ต่ำกว่า ผู้ได้รับใบอนุญาตรายอื่นโดยไม่มีเหตุอันควร เพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีดังนี้

ข้อ 1 ในกรณีที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายที่ผู้ได้รับอนุญาตแจ้งไว้ต่ำกว่าราคาขายส่งช่วงสุดท้าย ของผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 1 หรือประเภทที่ 2 รายอื่นนอกจากที่ได้แจ้งชื่อไว้ โดยไม่มี เหตุอันสมควร ให้ใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายสูงสุดของผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 1 หรือ ประเภทที่ 2 ที่มีราคาสูงสุดในเดือนที่ล่วงมาแล้ว

#### 4.2.3 ปัญหากรณีมีการเปลี่ยนแปลงราคาขายส่งช่วงสุดท้าย

การเปลี่ยนแปลงราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีหลักเกณฑ์ระบุในการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้าย ตามประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง ให้แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราลงวันที่ 4 กันยายน 2556 ตามมาตรา 8 เบญจที่แก้ไขใหม่นั้น ระบุ “ให้ผู้ที่ได้รับใบอนุญาตทำสุราและผู้นำสุราเข้ามาใน ราชอาณาจักร แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราต่ออธิบดี ตามแบบแผนและภายในระยะเวลาที่ อธิบดีกำหนด” มีกฎระเบียบที่เกี่ยวข้อง คือ ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง ให้แจ้งราคาขายส่งช่วง สุดท้ายของสุรา (ลงวันที่ 4 กันยายน 2556) โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 8 เบญจ แห่ง

พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2556 อธิบดีกรมสรรพสามิตจึงกำหนดแบบและระยะเวลาการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 วรรค 2 “กรณีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราตามวรรคหนึ่งมีการเปลี่ยนแปลงสูงขึ้นให้ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุราแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้น พร้อมกับการยื่นแบบรายการภาษีสุรา ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (สร. 120-11) และชำระภาษีสุราเพิ่มเติมให้ถูกต้องครบถ้วน โดยให้ระบุราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราที่เปลี่ยนแปลงสูงขึ้นในแบบรายการภาษีสุรา ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (สร. 120-11)”

ข้อ 2 วรรค 2 “กรณีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราตามวรรคหนึ่งมีการเปลี่ยนแปลงสูงขึ้นให้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักรแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุรา ที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้นต่ออธิบดีกรมสรรพสามิต ผ่านเจ้าพนักงานสรรพสามิตผู้ออกใบอนุญาตให้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่เป็นผู้ออกใบอนุญาตให้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร พร้อมกับการยื่นแบบรายการภาษีสุราและชำระภาษีสุราเพิ่มเติมให้ถูกต้องครบถ้วน”

จากหลักกฎหมายดังกล่าวกรณีมีการเปลี่ยนแปลงราคาขายส่งช่วงสุดท้ายนั้น กำหนดให้ทั้งผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา (ผู้ผลิตสุรา) และผู้นำเข้าสุราเข้ามาในราชอาณาจักร (ผู้นำเข้าสุรา) แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตพร้อมกับการยื่นแบบรายการเสียภาษีสุรา (ข้อ 1 วรรคหนึ่ง<sup>20</sup> และ ข้อ 2 วรรคหนึ่ง<sup>21</sup>)

และตามประกาศดังกล่าวได้มีการกำหนดว่า ในกรณีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายดังกล่าวมีการเปลี่ยนแปลงสูงขึ้นให้ผู้ผลิตสุราและผู้นำเข้าสุราแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตใหม่ พร้อมกับการยื่นแบบรายการภาษีสุราใหม่และชำระภาษีสุราเพิ่มเติมให้ถูกต้องครบถ้วน

<sup>20</sup> ข้อ 1 วรรคหนึ่ง ให้ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุรา แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตผ่านเจ้าพนักงานสรรพสามิต ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงงานสุราหรือสถานที่ทำสุราตั้งอยู่แล้วแต่กรณี พร้อมกับการยื่นแบบรายการภาษีสุรา ตามแบบรายการภาษีสุรา ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (สร. 120-11) โดยให้ระบุราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราในแบบรายการภาษีสุรา ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (สร. 120-11)

<sup>21</sup> ข้อ 2 วรรคหนึ่ง ให้ผู้ประสงค์จะนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตผ่านเจ้าพนักงานสรรพสามิต ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่เป็นผู้มีอำนาจออกใบอนุญาตให้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร พร้อมกับการยื่นแบบการขออนุญาตนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ตามมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ส. 2/74) โดยให้ระบุราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราในแบบการขออนุญาตนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ตามมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ส. 2/74)

ประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นในมุมมองของเอกชน มหินทร์ กรัยวิเชียร ผู้อำนวยการสำนักกฎหมายบริษัทไทยเบฟเวอเรจ จำกัด มีความเห็นว่า การที่อธิบดีกรมสรรพสามิตออกประกาศในลักษณะเช่นนี้อาจทำให้เกิดปัญหากับผู้ผลิตสุราและผู้นำเข้าสุราเพราะถ้อยคำดังกล่าว ทำให้เข้าใจได้ว่าภายหลังจากที่ผู้ผลิตสุราและผู้นำเข้าแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตพร้อมด้วยแบบรายการเสียภาษีสุราและชำระภาษีสุราให้แก่กรมสรรพสามิต ตามข้อ 1 วรรคหนึ่งและข้อ 2 วรรคหนึ่ง ไปแล้ว หากราคาขายส่งช่วงสุดท้ายดังกล่าวมีการเปลี่ยนแปลงสูงขึ้น ผู้ผลิตสุราและผู้นำเข้าสุราดังกล่าวจะต้องแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราที่ได้เสียไปแล้วต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตใหม่ พร้อมกับยื่นแบบรายการภาษีสุราใหม่และชำระภาษีสุราเพิ่มเติมสำหรับสุราที่ได้เสียไปแล้วให้ถูกต้องครบถ้วนทุกครั้ง โดยหากไม่แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายใหม่และชำระภาษีสุราเพิ่มเติมสำหรับสุราที่ได้เสียไปแล้วให้ถูกต้องครบถ้วนจะมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 20,000 บาท ตามมาตรา 43 ทวิ วรรคแรก โดยบทบัญญัติใหม่นี้ต่างไปจากเดิมเพราะหากราคาขาย ณ โรงงานสุรา มีการเปลี่ยนแปลงสูงขึ้น<sup>22</sup> ผู้ผลิตสุราจะต้องเสียภาษีตามราคาขาย ณ โรงงานสุราใหม่ที่มีการเปลี่ยนแปลงสูงขึ้นสำหรับสุราใหม่ที่ยังไม่เคยมีการเสียภาษีสุราเท่านั้น หากสุราใดที่ยื่นเสียภาษีสุราไปตามราคาขาย ณ โรงงานสุราเดิมไปแล้ว ผู้ผลิตสุราไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบรายการภาษีสุราดังกล่าวใหม่และเสียภาษีเพิ่มเติมให้ครบถ้วนเหมือนตามประกาศกรมสรรพสามิตฉบับนี้แต่อย่างใด (ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง ให้แจ้งราคาขาย ณ โรงงานสุรา ลงวันที่ 19 ธันวาคม 2544 ข้อ 4)

การบัญญัติกฎหมายในลักษณะเช่นนี้จึงเป็นการกำหนดให้ผู้ผลิตสุราและผู้นำเข้าต้องเสียภาษีสุราเพิ่มขึ้นทุกครั้งที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีการเปลี่ยนแปลงสูงขึ้นซึ่งน่าจะขัดกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีที่ต้องมีความชัดเจนแน่นอน ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า ปัญหานี้จะขัดกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีคือหลักความแน่นอน (Certainty) ที่ต้องมีความชัดเจนแน่นอนในตัวบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี วิธีการชำระหนี้ และกำหนดเวลาชำระ เพื่อผู้เสียภาษีจะได้มีความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีที่ต้องเสียและเตรียมค่าใช้จ่ายไว้ล่วงหน้า การจัดเก็บภาษี ถ้าไม่มีความแน่นอนจะเกิดความไม่เป็นธรรม และอาจจะเป็นช่องทางนำไปสู่ความไม่สุจริตของเจ้าหน้าที่เองได้ (บทที่ 2 ข้อ 2.2.2)

ปัญหาประการต่อมา การบัญญัติกฎหมายที่เกินกว่า มาตรา 8 เบญจ ซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทบัญญัติให้อำนาจไว้ เนื่องจาก มาตรา 8 เบญจ ระบุให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพสามิตในการออกประกาศกำหนดแบบและระยะเวลาในการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเท่านั้น ไม่ได้ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพสามิตในการออกประกาศกำหนดให้ผู้ผลิตสุราและผู้นำเข้าสุราต้องเสียภาษีเพิ่มเติมในกรณี

<sup>22</sup> ข้อ 4 ในกรณีที่จะมีการเปลี่ยนแปลงราคาขาย ณ โรงงานสุรา สำหรับสุราชนิดหรือประเภทใด ๆ ให้แจ้งราคาขาย ณ โรงงานสุราสำหรับสุราที่จะเปลี่ยนแปลงใหม่ล่วงหน้าก่อนวันที่จะเปลี่ยนแปลงราคาไม่น้อยกว่า 15 วัน



ที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีการเปลี่ยนแปลงสูงขึ้นภายหลังจากที่มีการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายและยื่นแบบรายการภาษีสุราไปแล้วด้วย

ปัญหาประการสุดท้าย การบัญญัติกฎหมายขัดกับพระราชบัญญัติสุราที่เป็นกฎหมายแม่บท เนื่องจากพระราชบัญญัติสุราฯ ถึงแม้ปัจจุบันจะไม่ได้มีการบัญญัติไว้ชัดเจนว่า ความรับผิดในการเสียภาษีสุราเกิดขึ้นเมื่อใด แต่ในทางปฏิบัติยอมรับกันว่า ความรับผิดในการเสียภาษีสุราตามพระราชบัญญัติสุรา เกิดขึ้นครั้งเดียวเมื่อมีการขาย ณ โรงงานสุรา (จากที่ได้กล่าวมา เรื่องหลักการของกฎหมายสรรพสามิต บทที่ 2 ข้อ 2.1.4 และเรื่องความรับผิดในการเสียภาษีสุรา บทที่ 3 ข้อ 3.1.4) เมื่อเกิดความรับผิดในอันที่จะต้องเสียภาษีแล้วผู้เสียภาษีย่อมไม่ควรมีหน้าที่เสียภาษีเพิ่มเติมในกรณีที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีการเปลี่ยนแปลงสูงขึ้นเพราะจุดความรับผิดได้จบลงแล้ว การที่ประกาศดังกล่าว กำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีสุราเพิ่มขึ้นทุกครั้งที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีการเปลี่ยนแปลงสูงขึ้นจึงน่าจะขัดกับบทบัญญัติตามพระราชบัญญัติสุราซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทด้วย

แนวทางแก้ไขเพื่อไม่ให้เกิดปัญหาดังกล่าว การแก้ไขแบ่งออกเป็น 2 แนวทางคือ

แนวทางที่ 1 เสนอให้กรมสรรพสามิตตัดบทบัญญัติใน วรรคสองของข้อ 1 และข้อ 2 ของประกาศดังกล่าวออกไปทั้งหมด

แนวทางที่ 2 เสนอให้ทำการแก้ไขเพิ่มเติมถ้อยคำในบทบัญญัติดังกล่าวให้ชัดเจนว่า “ หากราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีการเปลี่ยนแปลงสูงขึ้น ผู้ผลิตสุราและผู้นำเข้าสุราที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสุราตามราคาขายส่งช่วงสุดท้ายใหม่ที่เพิ่มขึ้นสำหรับสุราใหม่ที่ยังไม่เคยเสียภาษีสุราเท่านั้น หากสุราใดได้ยื่นเสียภาษีสุราไปตามราคาขายส่งช่วงสุดท้ายไปแล้ว ผู้ผลิตสุราและผู้นำเข้าสุราก็ไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบรายการภาษีสุราดังกล่าวใหม่และเสียภาษีเพิ่มเติมแต่อย่างใด

ผู้เขียนเห็นว่า เมื่อการเปลี่ยนแปลงราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเป็นกรณีที่เกิดขึ้นได้ในทางปฏิบัติ หากตัดบทบัญญัติออกไปตามแนวทางที่ 1 ก็อาจเกิดปัญหาในทางปฏิบัติตามมาได้ ดังนั้น แนวทางที่ 2 จึงเป็นแนวทางที่เหมาะสมในการแก้ปัญหาสำหรับผู้ผลิตสุราและผู้นำเข้ามากกว่าแนวทางที่ 1 เพราะมีการกำหนดให้ชัดเจนเมื่อเกิดกรณีมีเปลี่ยนแปลงราคาขายส่งช่วงสุดท้ายขึ้น

#### 4.2.4 ปัญหากรณีไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายให้ตรวจสอบ

กรณีไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายให้ตรวจสอบนั้น ประพันธ์ รัตนดิถก ณ ภูเก็ต สรรพสามิตพื้นที่จังหวัดมุกดาหาร วิเคราะห์ได้ว่ากรณีดังกล่าวเกิดขึ้นได้ในกรณีไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายให้ตรวจสอบสำหรับสุราต่างประเทศที่ขออนุญาตนำเข้า ทำให้ไม่สามารถคำนวณภาษีได้และกรณีไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายให้ตรวจสอบสำหรับสุราต่างประเทศที่ถูกดำเนินคดี

พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 8 จัตวา วรรคสอง (แก้ไขโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2556) ระบุว่าในกรณีที่ไม่มีราคาขายส่งช่วง

สุดท้ายให้ถือตามราคาที่อยู่ใต้กรรมสรรพสามิตประกาศกำหนดตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวงและตามกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ และวิธีการ ในการกำหนดราคาสุราที่ทำในราชอาณาจักรและสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี พ.ศ. 2556

ข้อ 2 ได้ระบุให้อธิบดีประกาศกำหนดราคาดังกล่าวโดยให้ใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายสูงสุดของสุราประเภทชนิด คุณภาพ อย่างเดียวกัน ที่มีแรงแอลกอฮอล์และปริมาณบรรจุเท่ากันหรือใกล้เคียงกันของสุราประเภทนั้น ๆ

จากการที่ได้ศึกษามาในบทที่ 3 ข้อ 3.1.6 เรื่อง ฐานภาษีสุราจากฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้าย ASTVผู้จัดการออนไลน์ วิเคราะห์ว่า

ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายยังสามารถคำนวณได้หลายราคา โดยขึ้นอยู่กับช่องทางการจัดจำหน่ายและต้นทุนค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายแต่ละราคารันั้นสามารถแปรผันได้เมื่อองค์ประกอบของค่าใช้จ่ายมีการเปลี่ยนแปลง ซึ่งหมายความว่าผู้นำเข้าและผู้ผลิตไม่สามารถทราบค่าใช้จ่ายที่แท้จริงได้เสมอไป ดังนั้น พวกเขาจึงไม่สามารถระบุราคาขายส่งช่วงสุดท้ายที่เหมาะสมเพื่อวัตถุประสงค์ในการคำนวณภาษีได้อย่างถูกต้อง

ส่วนช่องทางการจัดจำหน่ายนั้นมีหลายประเภท และค่าใช้จ่ายที่เป็นต้นทุนในแต่ละช่องทางนั้นมีความแตกต่างกัน โดยขึ้นอยู่กับปัจจัยต่างๆ อาทิ ต้นทุนค่าขนส่งสินค้าจากผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าสุราไปยังผู้ค้าส่ง และต้นทุนค่าขนส่งจากผู้ค้าส่งไปยังผู้ค้าปลีก ต้นทุนค่าบริหารจัดการของผู้ผลิตหรือผู้นำเข้า ต้นทุนค่าบริหารจัดการของผู้ค้าส่ง และกำไรของผู้ค้าส่ง เป็นต้น เหล่านี้เป็นเพียงส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายที่ผู้นำเข้าและผู้ผลิตจะต้องคำนวณรวมเป็นราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเพื่อคำนวณภาษี ซึ่งผู้ผลิตและผู้นำเข้าไม่สามารถคาดการณ์ค่าใช้จ่ายส่วนต้นทุนส่วนของผู้ค้าส่งมาคำนวณได้

และจากบทสัมภาษณ์ฝ่ายเอกชน มหินทร์ กรัยวิเชียร ผู้อำนวยการสำนักกฎหมายบริษัทไทยเบฟเวอเรจ จำกัด (2558) มีความเห็นว่า เมื่อราคาที่อยู่ใต้ประกาศดังกล่าวเป็นเพียงการเทียบเคียงกับสินค้าอื่นๆ ซึ่งหากการกำหนดราคาดังกล่าวไม่เหมาะสมจะทำให้ผู้ประกอบการรายอื่นๆที่เสียภาษีจากฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้ายจริงๆเสียเปรียบผู้ประกอบการดังกล่าว

ผู้เขียนเห็นว่า การประกาศกำหนดราคาดังกล่าวโดยให้ใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายสูงสุดของสุราประเภทชนิด คุณภาพ อย่างเดียวกัน ที่มีแรงแอลกอฮอล์และปริมาณบรรจุเท่ากันหรือใกล้เคียงกันของสุราประเภทนั้น ๆ ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเพราะการเทียบเคียงราคาจากสินค้าอื่นที่มีต้นทุนไม่เท่ากัน มีช่องทางการจัดจำหน่ายไม่เหมือนกัน การเทียบเคียงแต่เพียงประเภทชนิด คุณภาพ อย่างเดียวกัน ที่มีแรงแอลกอฮอล์และปริมาณบรรจุ แต่ ราคารัสินค้านั้นมีการเปลี่ยนแปลงตามภาวะเศรษฐกิจแต่ละช่วงเวลาไม่เหมือนกันการเทียบเคียงโดยไม่มีการกำหนดระยะในการเทียบเคียงสินค้าซึ่งอาจเป็นต้นทุนของผู้เสียภาษีรายอื่นในระยะเวลานานมาแล้วและการนำ

ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของผู้อื่นมาเทียบเคียงถ้าผู้เสียภาษีแจ้งราคาที่ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง การกำหนดราคาที่ไม่เหมาะสมนี้ก็จะทำให้ผู้เสียภาษียื่นเสียเปรียบได้

การเสียภาษีจากราคา ณ โรงอุตสาหกรรมแต่เดิมนั้น ก็มีการกำหนดแนวทางแก้ปัญหากรณี ไม่มีราคา ณ โรงอุตสาหกรรม ไว้ดังนี้

กรณีสินค้าสรรพสามิต ไม่มีราคา ณ โรงอุตสาหกรรมของสินค้าสรรพสามิต พระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 8 (1) วรรค 2 ให้ถือตามราคาที่ยึดถือประกาศกำหนด ตาม หลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง (ฉบับที่ 23) พ.ศ. 2534 ออกตามความใน พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาสินค้าที่ ผลิตในราชอาณาจักร เพื่อเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีโดยกฎกระทรวงได้กำหนดรายละเอียดดังนี้<sup>23</sup>

1) ถ้าโรงอุตสาหกรรมใดผลิตสินค้าชนิดหนึ่งขึ้นโดยไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม แต่ได้มีการผลิตและขายสินค้าประเภท ชนิด คุณภาพ และปริมาณเดียวกัน หรือใกล้เคียงกันกับสินค้า ที่ไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ก็ให้ใช้ราคา ณ โรงอุตสาหกรรมของสินค้านั้น โดยเฉลี่ยถ่วง น้ำหนักในระยะเวลา 3 เดือนที่ล่วงมาแล้ว ได้เท่าใดก็ให้ถือว่าเป็นราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมของ สินค้าที่ไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมนั้น

2) ถ้าไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมตามข้อ 1) ก็ให้ใช้ราคา ณ โรงอุตสาหกรรมของผู้ประกอบอุตสาหกรรมรายอื่นที่ขายสินค้าประเภท ชนิด คุณภาพและปริมาณเดียวกัน หรือใกล้เคียง กัน โดยถ่วงน้ำหนักในระยะเวลา 3 เดือนที่ล่วงมาแล้วเป็นราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมสำหรับสินค้า ที่ไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม

3) ถ้าหากไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมตามข้อ 1) และข้อ 2) ก็ให้ใช้ราคาต้นทุน ของสินค้าบวกด้วยตามอัตรามาตรฐานของสินค้าประเภทนั้นๆ และถ้าไม่สามารถหาราคาต้นทุนได้ก็ ให้ใช้ราคาขายปลีกสูงสุดของสินค้าในตลาดปกติในเดือนที่ล่วงมาแล้ว หักด้วยกำไรตามอัตรา มาตรฐานของสินค้าประเภทนั้นๆ

กรณีสุราไม่มีราคา ณ โรงสุราแต่เดิมนั้น พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 8 จัดว่า ให้ ถือตามราคาที่ยึดถือประกาศกำหนด ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง (ฉบับที่ 102) พ.ศ. 2534 ออกตามความในพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ว่าด้วยกำหนดราคาขายสุราที่ทำ ในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี ในกรณีที่ไม่มีราคาขาย ณ โรงงานสุรา มี รายละเอียดดังนี้

กรณีที่ไม่มีราคาขาย ณ โรงงานสุรา

<sup>23</sup> ประกาศ คงเอียด. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต.(กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม), 2542 หน้า 149-150

(ก) ใช้ราคาขาย ณ โรงงานสุรานั้นของสุราประเภท ชนิด แร่งแอลกอฮอล์และปริมาณ บรรจุเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน โดยเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในระยะเวลาสามเดือนที่ล่วงมาแล้ว หากไม่มีราคา เช่นว่านั้น ให้ใช้ราคาขาย ณ โรงงานสุราของโรงงานสุรารายอื่นที่ขายสุราประเภท ชนิด แร่งแอลกอฮอล์และปริมาณบรรจุเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน โดยเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในระยะเวลาสามเดือนที่ล่วงมาแล้ว

(ข) ในกรณีที่ไม้อาจกำหนดราคาขายตาม (ก) ได้ให้ใช้ราคาจากต้นทุนของสุรากับด้วยกำไร ตามอัตรามาตรฐานของสุราประเภทนั้น ๆ หากไม่สามารถหาราคาจากต้นทุนได้ให้ใช้ราคาขายปลีกสูงสุดของสุราในตลาดปกติในเดือนที่ล่วงมาแล้ว หักด้วยกำไรตามอัตรามาตรฐานของสุราประเภทนั้น ๆ

แต่เดิมนั้นในทางปฏิบัตินั้นกรณีสินค้าสรรพสามิตแม้ยังไม่เคยมีการออกประกาศกรมสรรพสามิตเรื่องกำหนดราคาสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีในกรณีที่ไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมแต่ก็มีการกำหนดหลักเกณฑ์แก้ปัญหากรณีไม่มีราคา ณ โรงอุตสาหกรรมที่ชัดเจน และกรณีสุราที่ใช้ราคา ณ โรงสุราก็มีการกำหนดแนวทางแก้ปัญหาให้สอดคล้องกันด้วย โดยใช้ราคาขาย ณ โรงงานสุรานั้นของสุราประเภท ชนิด แร่งแอลกอฮอล์และปริมาณ บรรจุเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน โดยเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในระยะเวลาสามเดือนที่ล่วงมาแล้ว หากไม่มีราคา เช่นว่านั้น ให้ใช้ราคาขาย ณ โรงงานสุราของโรงงานสุรารายอื่นที่ขายสุราประเภท ชนิด แร่งแอลกอฮอล์และปริมาณบรรจุเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน โดยเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในระยะเวลาสามเดือนที่ล่วงมาแล้ว และในกรณีที่ไม้อาจกำหนดราคาขายได้ให้ใช้ราคาจากต้นทุนของสุรากับด้วยกำไรตามอัตรามาตรฐานของสุราประเภทนั้น ๆ หากไม่สามารถหาราคาจากต้นทุนได้ให้ใช้ราคาขายปลีกสูงสุดของสุราในตลาดปกติในเดือนที่ล่วงมาแล้ว หักด้วยกำไรตามอัตรามาตรฐานของสุราประเภทนั้น ๆ และกรณีไวน์ประเทศออสเตรเลียนั้น การคำนวณภาษีไวน์จากราคาขายส่งช่วงสุดท้ายก็มีการอ้างอิงราคาขายปลีกเช่นกันหากคำนวณตาม กรณี The Half Retail Method ใช้คำนวณจาก 50% ของฐานราคาขายปลีกไวน์

ประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นจากการที่ระบุให้อธิบดีประกาศกำหนดราคาดังกล่าวโดยให้ใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายสูงสุดของสุราประเภทชนิด คุณภาพ อย่างเดียวกัน ที่มีแร่งแอลกอฮอล์และปริมาณบรรจุเท่ากันหรือใกล้เคียงกันของสุราประเภทนั้น ๆ

แนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าวคือ ควรมีการกำหนดวิธีเทียบเคียงราคาขายส่งสุดท้ายให้มีเวลาการเทียบเคียงราคาสินค้าเพราะในช่วงเวลาใกล้เคียงกันจะอยู่ในสภาวะเงินเฟ้อและสภาพเศรษฐกิจที่เหมือนกัน และอ้างอิงจากราคาขายปลีกเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีให้ไม่เกิดความได้เปรียบหรือเสียเปรียบกัน และเมื่อเกิดปัญหาไม่สามารถหาราคาจากต้นทุนสินค้าได้ ร่างกฎกระทรวงที่จะออกตามร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์กำหนดว่า

ให้ใช้กำไรตามอัตรามาตรฐานของผู้ค้าปลีกสุราประเภทนั้นๆมาหักออกจากราคาขายปลีกสุราประเภทนั้นๆ เมื่อการอ้างอิงการคำนวณจากราคาขายปลีกจะเป็นราคาที่กำหนดได้ชัดเจนมากกว่าการเทียบเคียงจากราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของผู้ประกอบอุตสาหกรรมรายอื่นเพราะอาจเทียบเคียงจากราคาขายส่งช่วงสุดท้ายที่ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงก็ได้ การอ้างอิงการคำนวณจากราคาขายปลีกจะทำให้เกิดความสอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดีในหลักความยุติธรรมและหลักความแน่นอน

ดังนั้นจึงควรอ้างอิงจากราคาขายปลีกให้เหมือนกันราคาที่ยึดถือประกาศกำหนด ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง (ฉบับที่ 23) พ.ศ. 2534 ออกตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร และให้ถือตามราคาที่ยึดถือประกาศกำหนด ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง (ฉบับที่ 102) พ.ศ. 2534 ออกตามความในพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ว่าด้วยกำหนดราคาขายสุราที่ทำในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี ในกรณีที่ไม่มีราคาขาย ณ โรงงานสุรา และร่างกฎกระทรวงที่จะออกตามร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

เมื่อพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 8 จัตวา วรรคสอง (แก้ไขโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2556) ระบุว่าในกรณีที่ไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายให้ถือตามราคาที่ยึดถือกรมสรรพสามิตประกาศกำหนดตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวงและตามกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ และวิธีการ ในการกำหนดราคาสุราที่ทำในราชอาณาจักรและสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี

ผู้เขียนจึงมีข้อเสนอแนะว่า ควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวงและตามกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ และวิธีการ ในการกำหนดราคาสุราที่ทำในราชอาณาจักรและสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี ที่พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 8 จัตวา วรรคสอง (แก้ไขโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2556) ระบุว่าในกรณีที่ไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายให้ถือตามราคาที่ยึดถือกรมสรรพสามิตประกาศกำหนดตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวงและตามกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์ และวิธีการ ในการกำหนดราคาสุราที่ทำในราชอาณาจักรและสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี

“กรณีที่ไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้าย

(ก) กรณีไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้าย ให้ใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายสูงสุดของสุราประเภท ชนิด คุณภาพ อย่างเดียวกัน ที่มีแรงแอลกอฮอล์และปริมาณบรรจุเท่ากันหรือใกล้เคียงกันของสุราประเภทนั้น ๆโดยเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในระยะเวลาสามเดือนที่ล่วงมาแล้ว

(ข) ในกรณีที่ไม้อาจกำหนดราคาขายตาม (ก) ได้ให้ใช้ราคาจากต้นทุนของสุราบวกด้วยกำไรตามอัตรามาตรฐานของสุราประเภทนั้น ๆ หากไม่สามารถหาราคาจากต้นทุนได้ให้ใช้กำไรตามอัตรามาตรฐานของผู้ค้าปลีกสุราประเภทนั้นๆมาหักออกจากราคาขายปลีกสุราประเภทนั้นๆ”

### 4.3 วิเคราะห์แนวทางการปรับปรุงโครงสร้างกฎหมายภาษีสุรา

#### 4.3.1 โครงสร้างกฎหมายภาษีสุรา

การจัดเก็บภาษีสุราของไทยแต่เดิมเป็นระบบผูกขาดเคยใช้ฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้ายในช่วงปี พ.ศ. 2528-2535 โดยกรมสรรพสามิตได้มีการเปิดประมูลโรงสุราของรัฐ เพราะข้อดีของการจัดเก็บภาษีจากฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเหมาะสมสำหรับกรณีที่มีผู้เสียภาษีน้อยราย หรือจัดเก็บกับสินค้าสุราเฉพาะบางประเภท เพราะราคาขายส่งช่วงสุดท้ายนั้นผู้ที่ทราบราคาต้นทุนจริงคือผู้ขายส่งและผู้ขายปลีก แต่ผู้ทำสุราจะต้องเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี กรณีปัญหาที่เกิดขึ้นจากการใช้ฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้ายดังที่ผู้เขียนได้วิเคราะห์ความไม่เหมาะสมไว้ในบทที่ 4

มุมมองของภาคเอกชน พงศธร อังศุสิงห์ ประธานอนุกรรมการภาษีสรรพสามิต สภาหอการค้าแห่งประเทศไทย เผยว่าเห็นด้วยกับการปฏิรูปกฎหมายภาษีสรรพสามิตเป็นราคาขายปลีกแนะนำ เพราะเป็นราคาที่เป็นผู้ประกอบการแนะนำจริงๆ และมีข้อดีมากกว่าการคิดจากราคาขายส่งสุดท้าย เพราะสามารถรับรู้ได้ทั่วไปต่างจากราคาขายส่งช่วงสุดท้ายที่มีผู้รู้ราคาแท้จริง 2 ฝ่ายคือผู้ค้าส่งและผู้ค้าปลีก ผู้เขียนเห็นว่าเมื่อผู้ทราบราคาที่แท้จริงไม่ใช่ผู้เสียภาษีเพราะผู้เสียภาษีคือผู้ประกอบการ จึงทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี ดังนั้นถ้าใช้ราคาขายปลีกแนะนำในการเก็บภาษีสุราจะช่วยแก้ปัญหาได้และมีฐานภาษีที่กว้างกว่าทำให้รัฐมีรายได้มากขึ้น ซึ่งแนวความคิดการใช้ราคาขายปลีกแนะนำเป็นฐานในการคำนวณภาษีนี้นี้ได้มีการหารือกับผู้นำเข้าซึ่งได้รับการยอมรับว่าเป็นธรรมมากกว่าจากใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมาคิดคำนวณ

#### 1) กำหนดฐานภาษี ขอบเขตในการจัดเก็บภาษี

จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีสุราของประเทศแคนาดานั้นมีการคำนวณภาษีตามมูลค่าและตามปริมาณเป็นส่วนใหญ่ และใช้ราคาขาย (Sale Price) กับสินค้าสรรพสามิตทุกชนิดรวมทั้งไวน์แต่ยกเว้น สุรากลั่นและเบียร์ที่คิดฐานภาษีตามปริมาณ

กรณีไวน์ใช้ราคาขายเป็นฐานในการคำนวณภาษี โดยมีบทนิยาม ดังนี้

“ราคาขาย<sup>24</sup>” (Sale Price) คือ ราคาของไวน์รวมภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระสำหรับไวน์ ตาม Excise Tax Act บวกด้วยค่าใช้จ่ายอื่นใดที่ผู้ซื้อต้องชำระให้แก่ผู้ขายนอกเหนือจากราคาขาย ไม่ว่าจะชำระกันในเวลาเดียวกับการชำระราคาขายหรือไม่ และให้รวมถึงค่าโฆษณา ค่าบริการ ค่าประกันภัย ค่าธรรมเนียมอื่นใดที่ผู้ขายได้เรียกเก็บจากผู้ซื้อบวกด้วยภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระกรณีมีการนำสุราซึ่งต้องเสียภาษีตาม Excise Act มาใช้ในการผลิตไวน์ด้วย

แต่อัตราที่จัดเก็บภาษีไวน์จากราคาขายมีกรณีผู้ผลิตในประเทศจะมีอัตราต่ำคือ 6.1% ของราคาขายและมีอัตราที่สูงเป็น 16.1% ของราคาขายสำหรับผู้นำเข้าไวน์เพราะแคนาดามีอุตสาหกรรมการผลิตไวน์ในประเทศจำนวนมาก

จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีสุราของประเทศฟิลิปปินส์ จัดเก็บตาม REPUBLIC ACT NO. 8424 TAX REFORM ACT OF 1997 (พ.ศ. 2540) พ.ร.บ. แก้ไขเพิ่มเติม REPUBLIC ACT NO. 10351 ประกาศใช้เมื่อวันที่ 19 ธันวาคม 2555 โดยจัดเก็บตามฐานปริมาณในส่วนของเบียร์และไวน์ และจัดเก็บผลสมระหว่างจัดเก็บตามปริมาณและตามมูลค่าในกรณีสุรากลั่นใช้ราคาขายปลีกสุทธิเป็นฐานในการคำนวณภาษี ซึ่งมีบทนิยาม

“ราคาขายปลีกสุทธิ” (Net Retail Price : NRP) ราคาสุรากลั่นที่ขายในร้านค้าปลีกสำคัญๆ อย่างน้อย 5 แห่งในตัวเมืองหลวงมะนิลา (Metro Manila) ไม่รวมส่วนราคาที่ชดเชยกับภาษีสุราและภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับสุรากลั่นที่มีขายนอกเมืองมะนิลา ให้หมายถึงราคาสุรากลั่นที่ขายในร้านค้าปลีกสำคัญๆ อย่างน้อย 5 แห่งในภูมิภาค ไม่รวมส่วนราคาที่ชดเชยกับภาษีสุราและภาษีมูลค่าเพิ่ม

และจากการศึกษาการจัดเก็บภาษีสุราของประเทศออสเตรเลียนั้น จัดเก็บตาม Excise Tariff Act 1921 กรณีสุรากลั่นและเบียร์จัดเก็บตามปริมาณ ส่วนกรณีไวน์จัดเก็บในอัตราตามมูลค่า (Volumetric Rate) ในอัตราร้อยละ 29 ของราคาขายส่งช่วงสุดท้าย ซึ่งผู้ผลิตไวน์สามารถคำนวณภาษีจากการขายได้ 2 วิธี ได้แก่วิธีที่ 1 ใช้คำนวณจาก 50% ของฐานราคาขายปลีกรวมภาษีไวน์และภาษีสินค้าและบริการเรียบร้อยแล้ว (The Half Retail Price Method: Inclusive Tax Rate) หรือวิธีที่ 2 วิธีนี้จะใช้ต่อเมื่อมีราคาขายส่งหลายราคาและความแตกต่างระหว่างราคาขายปลีกอย่างน้อย 10% ฐานราคาขายที่นำมาคำนวณหาค่าเฉลี่ยจะยังไม่รวมภาษีไวน์และภาษีสินค้าและบริการ (The Average Wholesale Price Method: Exclusive Tax Rate) โดยผู้ผลิตและผู้นำเข้าสุราสามารถขอเครดิตภาษีคืนได้และผลภาระภาษีเข้าไปในราคาขายของไวน์เหมือนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ก็มีแนวคิดที่จะไม่ใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายโดยจะใช้ฐานภาษีสุราเป็นฐานตามปริมาณทั้งหมด

<sup>24</sup> อนุวัฒน์ ลิ้มสกุล “ปัญหาฐานภาษีสรรพสามิต : กรณีไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม” วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2555 หน้า 50

ดังนั้น การจัดเก็บภาษีจากราคาขายส่งช่วงสุดท้ายนั้น มีประเทศที่ใช้ฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้ายน้อยมากและใช้กับสุราเพียงบางประเภทเช่น สหรัฐอเมริกาจัดเก็บจากฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเพียงบางมลรัฐ และประเทศออสเตรเลียจัดเก็บภาษีจากฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเฉพาะกรณีไวน์เท่านั้นและเมื่อเดือนพฤษภาคม 2551 ยังมีแนวความคิดยกเลิกฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเปลี่ยนเป็นเก็บภาษีตามปริมาณแทนอีกด้วย ส่วนในประเทศแคนาดาเก็บภาษีจากฐานราคาขายปลีก ส่วนประเทศฟิลิปปินส์เก็บภาษีจากฐานราคาขายปลีกเช่นกัน

จากการศึกษาเรื่องฐานภาษีมูลค่าในบทที่ 2 ข้อ 2.3.4 ผู้เขียนเห็นว่า การเก็บภาษีตามมูลค่าของสินค้าและการใช้มูลค่าเป็นฐานภาษีสรรพสามิตถูกออกแบบมาให้ใช้จุดหนึ่งในห่วงโซ่อุปทาน (Supply Chain) ตั้งแต่โรงงานผลิตจนถึงร้านขายปลีก จึงสามารถแยก ออกได้เป็น 3 ฐานได้แก่ ฐานราคา ณ โรงงานอุตสาหกรรม ฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้าย และฐานราคาขายปลีก ซึ่งการตัดสินใจเลือกฐานภาษีตามมูลค่านั้นผลกระทบที่เกิดขึ้นต่อเจ้าหน้าที่และผู้เสียภาษีแตกต่างกัน ซึ่งจากหลักการจัดเก็บภาษีสุราข้อ 2.2.5 Taylor, C.K. ได้ทำแนะนำและขอเสนอแนะสำหรับกรมสรรพสามิต โดยการตัดสินใจเรื่องมูลค่าในการคำนวณภาษีจากปัจจัย 4 ได้แก่ ความเป็นไปได้ของการบริหารงาน (แก้ไขให้ง่ายขึ้น มีประสิทธิผล) ความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ (ความสัมพันธ์เรื่องรายได้และการแข่งขัน) ความยุติธรรมทางสังคม (ความสัมพันธ์ระหว่างภาระภาษีกับรายได้และบทบาทบัญญัติเกี่ยวกับการยกเว้นภาษี) นโยบายด้านงบประมาณรายได้ (จำนวนรายได้ที่รัฐต้องการ)

การนำฐานตามมูลค่ามาเป็นฐานภาษีในการคำนวณนั้น มีข้อดีและข้อเสียดังต่อไปนี้

#### 1. ราคาขาย ณ โรงงานสุรา<sup>25</sup>

##### ข้อดี

1) มีปัญหาด้านการบริการจัดเก็บภาษีน้อย กล่าวคือบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีรู้อยู่แล้วว่าราคาที่จะต้องนำมาคิดคำนวณนั้นเป็นเท่าไรเนื่องจากเป็นผู้กำหนดราคานั้นเอง

2) เจ้าหน้าที่สามารถพิสูจน์การคำนวณภาษีได้ง่ายโดยการพิสูจน์ราคาก็เพียงพิสูจน์ว่าราคานั้นเป็นราคาขายที่ให้กับลูกค้าที่สุจริตไม่มีความสัมพันธ์ใดๆกับผู้ประกอบอุตสาหกรรม

##### ข้อเสีย

1) เป็นช่องทางให้หลีกเลี่ยงภาษีได้ โดยมีการขายต่ำกว่าราคาทุนหรือมีการลดราคาลงเพื่อขจัดคู่แข่ง เพื่อตนจะได้ผู้ได้ผูกขาดแต่เพียงผู้เดียว

2) มูลค่าที่ใช้คำนวณภาษีมีมูลค่าต่ำทำให้คำนวณได้น้อย

<sup>25</sup> สุวรัตน์ วุฒิศรชฎไพบุลย์. “ปัญหาบางประการเกี่ยวกับฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิต”.



3) ความสมเหตุสมผลของผลของราคาในการจัดเก็บภาษี จะต้องมีการพิสูจน์ราคาขายของสินค้าในกรณีที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมขายสินค้าให้กับบุคคลที่เกี่ยวข้อง หรือมีความสัมพันธ์ใดๆกับผู้ประกอบอุตสาหกรรมคือราคานี้จะต้องไม่ต่ำกว่าราคาขายของสินค้าชนิดเดียวกันที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมขายให้กับลูกค้าอิสระโดยสุจริตใจ เหตุผลที่จำต้องพิสูจน์ราคาก็เพื่อความยุติธรรมและเพื่อกำจัดความเป็นไปได้ของการหลีกเลี่ยงหรือการหาประโยชน์จากภาษี

## 2. ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย

### ข้อดี

- 1) ฐานภาษีกว้างกว่าฐานราคาขาย ณ โรงงานสุรา
- 2) เหมาะสำหรับกรณีที่มีผู้เสียภาษีน้อยราย
- 3) เหมาะสำหรับจัดเก็บกับสินค้าสุราเฉพาะบางประเภท

### ข้อเสีย

- 1) ฐานภาษีในการคำนวณน้อยกว่าราคาขายปลีก
- 2) ฐานภาษีในการคำนวณโปร่งใสน้อยกว่าราคาขายปลีกเพราะคิดราคาขายส่งช่วงสุดท้ายนั้นผู้รู้ราคาแท้จริงมีเพียง 2 ฝ่ายคือผู้ค้าส่งและผู้ค้าปลีก แต่ผู้ทำสุราจะต้องเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

## 3. ราคาขายปลีก

### ข้อดี

- 1) ช่วยเพิ่มฐานภาษีให้สูงขึ้นทำให้สามารถคำนวณภาษีได้มากขึ้น
- 2) เป็นทางเลือกหนึ่งในการช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีซึ่งสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บสำหรับสินค้าบางประเภท

### ข้อเสีย

- 1) ก่อให้เกิดปัญหาด้านการบริหารต่อผู้เสียภาษีเนื่องจากเป็นวิธีกำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมคำนวณภาษีโดยใช้ราคาขายสินค้าของบุคคลอื่นที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมไม่ทราบราคาขายนั้นหรือไม่มีอำนาจเข้าไปควบคุมบุคคลนั้น<sup>26</sup>
- 2) ก่อให้เกิดปัญหาด้านการบริหารการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพสามิตและเป็นภาระของกรมสรรพสามิตที่จะต้องรับผิดชอบในการตัดสินว่ามูลค่าในการคำนวณภาษีคือเท่าใดโดยกรมสรรพสามิตมีภาระหน้าที่ที่จะออกสำรวจราคาขายปลีกในตลาด

<sup>26</sup> TAYLOR, C.K. “บันทึก : คำแนะนำและข้อเสนอแนะ สำหรับกรมสรรพสามิต” กองวิชาการ พฤษภาคม 2529 น.19

การกำหนดมูลค่าที่ควรใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีจากการศึกษาเรื่องฐานภาษีสุราในประเทศไทยมีประเด็นว่า การใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายในการจัดเก็บภาษีสูรานี้มีความเหมาะสมเพียงใด

ความไม่เหมาะสมเกี่ยวกับโครงสร้างภาษีสูรา แม้ตามบทบัญญัติ มาตรา 8 จัตวาที่แก้ไขใหม่นั้น ได้ตัดเรื่องการคำนวณภาษีแบบรวมในออกไปแล้ว แต่นิยามความหมายของราคาขายส่งช่วงสุดท้ายตามมาตรา 4 ตอนท้ายกลับระบุว่า “เป็นไปราคาตามปกติในทางธุรกิจโดยสุจริตและเปิดเผยโดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม” ทำให้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเป็นราคาที่มีการขายให้แก่ผู้ขายปลีกโดยรวมค่าขนส่งหรือค่าบริการอย่างอื่นแล้ว แต่ไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นราคาขายที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าได้ผลกำไรภาษีสูรา ภาษีเพื่อมหาดไทย เงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ (สสส.) เงินบำรุงองค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย (ไทยพีบีเอส) และเงินบำรุงกองทุนพัฒนาการกีฬาแห่งประเทศไทยที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าได้เสียไปยังผู้บริโภคไว้ด้วยแล้ว ไม่รวมเฉพาะภาษีมูลค่าเพิ่ม

กฎหมายระบุไว้สอดคล้องกันว่าเงินบำรุงกองทุนหรือองค์การต่างๆให้ถือเป็นภาษีสูราแต่ไม่ให้นำไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าของภาษีสูรา แต่ในนิยามของ “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” กลับไม่ได้ระบุว่าไม่รวมเงินบำรุงกองทุนและองค์การต่างๆจึงทำให้เงินบำรุงกองทุนและองค์การต่างๆได้รวมเข้าเป็นส่วนหนึ่งของราคาขายส่งช่วงสุดท้ายซึ่งใช้เป็นฐานภาษีตามมูลค่าด้วยซึ่งเป็นกรณีที่กฎหมายลำดับเดียวกันขัดแย้งกันเอง จึงควรต้องตีความตามกฎหมายเช่นไรเพราะไม่ได้มีการถอดออกไปเหมือนกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้นจึงทำให้เกิดปัญหาการจัดเก็บภาษีสูราซ้ำซ้อนซึ่งขัดกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี และจะเห็นได้จากการที่ศึกษามาว่าการคิดราคาขายปลีกสินค้าสรรพสามิตของประเทศแคนาดาจะคิดภาษีจากราคาขาย (ไม่รวมภาษีอื่น) ซึ่งเป็นฐานที่กว้าง แต่อัตราภาษีจะไม่สูงมากเป็นไปตามแต่ละชนิดสินค้า ส่วนการคิดราคาขายปลีกของประเทศฟิลิปปินส์นั้นจะคิดตามราคาขายปลีกสุทธิโดยเฉลี่ยราคาขายปลีกของ 5 เมือง (ไม่รวมส่วนราคาที่ชดเชยกับภาษีสูราและภาษีมูลค่าเพิ่ม)

ดังนั้นจึงควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมนิยามคำว่า “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” โดยระบุข้อความเพิ่มเติมว่าราคาดังกล่าวนอกจากไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ยังไม่รวมภาษีสูรา ภาษีเพื่อมหาดไทย และเงินบำรุงกองทุนหรือองค์การต่างๆที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมและผู้นำเข้าได้เสียไปแล้วด้วยเพื่อความเป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมและผู้นำเข้าและสมตามเจตนารมณ์ของการตัดหลักการเรื่องภาษีสูราในออก

แนวความคิดในการคำนวณภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยในสินค้าสรรพสามิตบางอย่างได้เริ่มพิจารณาจากราคาขายปลีก เช่น จากการศึกษาปัญหาบางประการเกี่ยวกับฐานการคำนวณภาษีสรรพสามิตของ สุครัตน์ วุฒิเศรษฐไพบูลย์ (2552) พบว่าประเทศไทยเริ่มพิจารณาถึงราคาขายปลีก

เห็นได้จากคำสั่งกรมสรรพสามิตที่ 204/2548 เรื่องแนวทางปฏิบัติของพนักงานเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับการพิจารณาราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรมสินค้ารถยนต์ โดยแนวทางดังกล่าวจะดูจากราคาขายปลีกรถยนต์เป็นหลัก กล่าวคือ จะมีการเปรียบเทียบว่าราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรมร่วมกับภาษีสรรพสามิตที่พึงชำระเป็นร้อยละเท่าใดของราคาขายปลีกรถยนต์ที่แนะนำให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม (Suggested Retail Price : SRP) ซึ่งได้แจ้งราคาไว้ในแบบแจ้งราคาขายที่ยื่นไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งรวมภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว

ทั้งนี้เมื่อวันที่ 19 พฤษภาคม 2558 สำนักข่าวไทยรายงานว่า คณะรัฐมนตรีอนุมัติหลักการแก้กฎหมายเก็บภาษีสรรพสามิต โดยประเมินจากราคาขายปลีก พล.ต.สรรเสริญ แก้วกำเนิด รองโฆษกประจำสำนักนายกรัฐมนตรีเปิดเผยว่า ที่ประชุมคณะรัฐมนตรีมีมติอนุมัติร่างพระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต เพื่อขยายฐานการจัดเก็บภาษีมากขึ้น ทั้งเครื่องดื่ม สุรา ยาสูบ และอื่น ๆ โดยจะออกเป็นกฎหมายบังคับใช้ปีงบประมาณ 2559 พร้อมทั้งกำหนดการประเมินภาษี ณ ราคาขายปลีก โดยรัฐบาลจะดูแลให้สมดุลทั้งรายได้รัฐบาล ภาคเอกชน และผู้บริโภค โดยจะกำหนดเพดานราคาแต่ละช่วงเวลาทั้งนี้ ร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตจะนำกฎหมายสรรพสามิต 7 ฉบับ และประกาศกฎกระทรวง รวมถึงข้อบังคับที่เกี่ยวข้องประมาณ 100 ฉบับ ที่ประกาศใช้มานานมาปรับปรุงรวมเป็นฉบับเดียว เพื่อให้เกิดความสะดวก ชัดเจน ยุติธรรม โปร่งใส มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ก้าวสู่ความเป็นสากล พร้อมทั้งลดดุลพินิจของเจ้าหน้าที่สรรพสามิตในการจัดเก็บภาษี และแก้ไขปัญหากรณีผู้ประกอบการนำเข้าแสดงราคาสินค้านำเข้าจากต่างประเทศต่ำกว่าความเป็นจริง โดยเชื่อว่าการใช้ฐานภาษีเดียวกันจะลดปัญหาดังกล่าวได้<sup>27</sup> โดยร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตมีบทบัญญัติเกี่ยวกับฐานในการคำนวณราคาขายดังนี้

หมวด 1 ข้อความทั่วไป มาตรา 2 ในประมวลกฎหมายนี้ ถ้าข้อความมิได้แสดงเป็นอย่างอื่น

“ราคาขายปลีก” หมายความว่า ราคาขายต่อหน่วยที่ขายตรงให้แก่ผู้บริโภคทั่วไปรายสุดท้าย โดยสุจริตและเปิดเผยในตลาดปกติ

“ราคาขายปลีกแนะนำ” หมายความว่า ราคาขายปลีกแนะนำที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม ผู้นำเข้า กำหนดให้เป็นราคาขายต่อผู้บริโภคทั่วไปรายสุดท้ายโดยสุจริตและเปิดเผยในตลาดปกติ

มาตรา 15 “ภายใต้บังคับมาตรา 18 วรรคหนึ่ง และมาตรา 19 วรรคหนึ่ง การเสียภาษีตามมูลค่านั้น ให้ถือมูลค่าดังต่อไปนี้

<sup>27</sup> กองบก.ข่าวเศรษฐกิจ. “กรม.อนุมัติหลักการแก้กฎหมายเก็บภาษีสรรพสามิต” สำนักข่าวไทย <http://www.tnamcot.com/content/188716>. วันที่ 19 พฤษภาคม 2558

(1) ในกรณีสินค้า ให้ถือตามราคาขายปลีกแนะนำ โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้ ที่องค์กรของรัฐบาลได้เสียแทนผู้ขายสินค้าตามประมวลรัษฎากร<sup>28</sup> และภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

ผู้เขียนเห็นว่า เมื่อมีการการนำร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต มาบังคับใช้นั้น การกำหนด นิยามของ “ราคาขายปลีกแนะนำ” ก็ควรมีระบุข้อความเพิ่มเติมว่าราคาดังกล่าวนอกจากไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ยังไม่รวมภาษีสุรา ภาษีเฟื้องหาตไทย และเงินบำรุงกองทุนหรือองค์การต่างๆ ที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมและผู้นำเข้าได้เสียไปแล้วด้วยเพื่อความเป็นธรรมแก่ผู้ประกอบการและผู้นำเข้าให้เหมือนกับตามเจตนารมณ์ของการตัดหลักการเรื่องภาษีสรรพสามิตในออกเช่นเดียวกัน

## 2) อัตราภาษีและการคำนวณภาษี

ร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต พ.ศ....

หมวด 3 การเสียภาษีสรรพสามิต

มาตรา 14 “การเสียภาษีสำหรับสินค้านั้น ให้เสียทั้งตามมูลค่าและปริมาณ

การกำหนดอัตราภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บสินค้าในแต่ละลักษณะ”

มาตรา 15 “ภายใต้บังคับมาตรา 18 วรรคหนึ่ง และมาตรา 19 วรรคหนึ่ง การเสียภาษีตามมูลค่านั้น ให้ถือมูลค่าดังต่อไปนี้

(2) ในกรณีสินค้า ให้ถือตามราคาขายปลีกแนะนำ โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้ ที่องค์กรของรัฐบาลได้เสียแทนผู้ขายสินค้าตามประมวลรัษฎากร และภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น

ในกรณีไม่มีราคาขายปลีกแนะนำตามวรรคหนึ่ง หรือราคาขายปลีกแนะนำมีหลายราคา ให้ถือตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

หากราคาขายปลีกแนะนำตามวรรคหนึ่งไม่สอดคล้องกับความเป็นจริง หรือไม่ปฏิบัติตามกลไกตลาด หรือไม่สามารถกำหนดราคาตามวรรคสองได้ ให้อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศราคาขายปลีกแนะนำ เพื่อเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี โดยกำหนดจากราคาขายหรือราคานำเข้า ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง”

<sup>28</sup> เนื่องจากเป็นการจัดเก็บภาษีจากสินค้าสรรพสามิตทั้งหมดทุกชนิด บทนิยามจึงครอบคลุมถึงการยกเว้นการเก็บภาษีอากรในส่วนของภาษีเงินได้ที่องค์กรของรัฐบาลได้ออกแทนผู้ขายสินค้าตามประมวลรัษฎากร

จากภาคีการศึกษาการจัดเก็บภาษีสุราในต่างประเทศนั้นการจัดเก็บภาษีจากราคาขายส่งช่วงสุดท้ายนั้นมีประเทศที่ใช้ฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้ายน้อยมากและใช้กับสุราเพียงบางประเภท เนื่องจากราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมักมีปัญหาในการกำหนดราคาและไม่มีแนวโน้มที่ประเทศไทยในปี พ.ศ. 2556 ได้เปลี่ยนฐานภาษีจากราคาขาย ณ โรงงานสุรา เป็นใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายกับสุราทุกชนิดและใช้กับทั้งผู้ผลิตและผู้นำเข้าสุราในฐานภาษีเดียวกัน

สำหรับปัญหาเกี่ยวกับมาตรการในการป้องกันการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายต่ำกว่าความเป็นจริงของกรมสรรพสามิต เมื่อผู้ประกอบการที่แจ้งราคาต่ำกว่าความเป็นจริงจะทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้ประกอบการรายอื่น การสร้างความเป็นธรรมด้วยมาตรการป้องกันการถ่ายโอนราคา (Transfer Pricing) จึงควรมีบังคับใช้ แต่การบังคับใช้กฎหมายตาม ม.8 วรรค 2 นั้น กฎหมายให้ออกกฎหมายใน กรณีมีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายหลายราคา แต่การถ่ายโอนราคานั้นไม่ได้มีหลายราคา แต่เป็นราคาขายส่งช่วงสุดท้ายราคาเดียวที่แจ้งต่ำกว่าราคาของรายอื่นโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรเมื่อเป็นการออกกฎหมายเกินกฎหมายแม่บท จึงควรออกประกาศตาม ม.8 วรรค 3 แทน ซึ่งให้อำนาจอธิบดีเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีสุราให้กำหนดราคาขายส่งช่วงสุดท้ายในตลาดปกติได้จึงจะเหมาะสมและถูกต้องกว่า และ ปัญหากรณีไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายให้ตรวจสอบ การเทียบเคียงราคาสินค้าตามราคาที่ทำอธิบดีประกาศดังกล่าว นั้นขัดต่อหลักภาษีอากรที่ดีในเรื่องความเป็นธรรม เพราะการเทียบเคียงราคาดังกล่าว สินค้ามีต้นทุนไม่เท่ากัน ช่องทางการจัดจำหน่ายไม่เหมือนกันและไม่มีกำหนดระยะเวลาในการเทียบเคียงเหมือนดังเช่นหลักการตามกฎหมายสรรพสามิตเดิม ดังนั้นหากการกำหนดราคาดังกล่าวไม่เหมาะสมจะทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษียื่น เนื่องจากผู้ประกอบการรายอื่นๆที่เสียภาษีจากราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเสียเปรียบได้ จึงควรมีการกำหนดวิธีเทียบเคียงราคาขายส่งสุดท้ายให้มีเวลาการเทียบเคียงราคาสินค้าเพราะในช่วงเวลาใกล้เคียงกันจะอยู่ในสถานะเงินเฟ้อและสภาพเศรษฐกิจที่เหมือนกัน และอ้างอิงจากราคาขายปลีกเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีให้ไม่เกิดความได้เปรียบหรือเสียเปรียบกัน

ผู้เขียนเห็นว่า การนำร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต มาบังคับใช้กับสุราจะเป็นการแก้ไขปัญหาที่พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 เพราะเมื่อการเก็บภาษีตามมูลค่าของสินค้าและการใช้มูลค่าเป็นฐานภาษีสรรพสามิตถูกออกแบบมาให้ใช้จุดหนึ่งในห่วงโซ่อุปทาน เช่น ราคาขายหน้าโรงงาน (Ex-Factory Selling Price) ราคาขายส่ง(ช่วงสุดท้าย) และราคาขายปลีก ปัญหาที่เกิดขึ้นจากการคิดราคาขายหน้าโรงงาน และราคาขายส่งช่วงสุดท้ายคือการแจ้งราคาขายต่ำกว่าราคาขายของผู้ผลิตรายอื่น โดยไม่มีเหตุอันควร (Transfer Pricing) แต่การคิดจากราคาขายปลีกจะช่วยป้องกันและแก้ปัญหา Transfer Pricing นี้ได้ และหากเกิดปัญหากรณีไม่มีราคาขาย ณ โรงงาน หรือ ไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายให้ตรวจสอบ การเทียบเคียงกับราคาขายปลีกเป็นการแก้ปัญหาที่ดีที่สุดดังเช่น ประเทศออสเตรเลียแก้ปัญหาโดยในการกำหนดราคาขายส่งช่วงสุดท้ายก็จะเทียบเคียงการ

คำนวณภาษีจากราคาขายปลีก เพราะเป็นราคาที่รับรู้กันได้โดยทั่วไปโปร่งใสมากกว่า ดังนั้นหากใช้ราคาขายปลีกเป็นฐานภาษีจะแก้ปัญหาดังกล่าวได้แม้จะมีข้อเสียตรงที่ฐานภาษีจะกว้างที่สุดทำให้ผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีมากก็ควรลดอัตราภาษีลงเพื่อไม่ให้ราคาสินค้าสูงเกินไปจนเกิดการหนีภาษีเกิดขึ้น

และเมื่อราคาขายส่งช่วงสุดท้ายทำให้เกิดปัญหาการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายไม่ถูกต้องหรือเป็นเท็จ เพราะผู้เสียภาษีมียหน้าที่แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเหมือนการแจ้งราคา ณ โรงงานสุรา แต่กรณีนี้ผู้เสียภาษีเกิดปัญหาไม่ทราบราคาขายส่งช่วงสุดท้ายได้เพราะผู้ที่ทราบราคาขายส่งช่วงสุดท้ายได้แก่ผู้ค้าส่งและผู้ขายปลีก ทำให้ผู้ผลิตและผู้นำเข้าสุราต้องแจ้งราคาดังกล่าวให้กรมสรรพสามิตทราบไปโดยที่ผู้ผลิตและผู้นำเข้าสุราไม่รู้ว่ากรมสรรพสามิตจะพิจารณาว่าราคาขายส่งช่วงสุดท้ายที่ผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าแจ้งไปเป็นราคาขายส่งช่วงสุดท้ายที่ถูกต้องและไม่เป็นเท็จหรือไม่ ทำให้ผู้ผลิตและผู้นำเข้ามีความเสี่ยงสุรามีความเสี่ยงต้องรับผิดชอบในทางอาญาตามมาตรา 43 ทวิ หากภายหลังกรมสรรพสามิตเห็นว่าราคดังกล่าวเป็นราคาที่ไม่ถูกต้องหรือเป็นเท็จซึ่งไม่เป็นธรรมต่อผู้ผลิตและผู้นำเข้าสุราถ้าไม่แจ้งราคาจะได้รับโทษทางอาญาทำให้ขัดต่อหลักภาษีอากรที่ดีในเรื่องความเป็นธรรมจึงเกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี

เมื่อ “ราคาขายปลีกแนะนำ” หมายความว่า ราคาขายปลีกแนะนำที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมผู้นำเข้า กำหนดให้เป็นราคาขายต่อผู้บริโภคทั่วไปปรายสุดท้ายโดยสุจริตและเปิดเผยในตลาดปกติ จะสามารถแก้ไขปัญหาการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายไม่ถูกต้องหรือเป็นเท็จเพราะเป็นราคาที่ผู้ผลิตและผู้นำเข้าสุรารับได้เองโดยแนะนำกำหนดเป็นราคาขายต่อผู้บริโภค ส่วนการไม่ใช่ “ราคาขายปลีก” เป็นฐานในการคำนวณภาษี เพราะ “ราคาขายปลีก” หมายความว่า ราคาขายต่อหน่วยที่ขายตรงให้แก่ผู้บริโภคทั่วไปปรายสุดท้ายโดยสุจริตและเปิดเผยในตลาดปกติทำให้ราคานี้ได้รวมภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่นๆแล้วจะเกิดภาระแก่ผู้เสียภาษีมากเกินไปและขัดกับหลักการคิดภาษีรวมในเพราะคิดภาษีซ้ำซ้อนกัน เช่น ราคาขายปลีกสินค้าสรรพสามิตของประเทศแคนาดาจะคิดภาษีจากราคาขาย (ไม่รวมภาษีอื่น) ส่วนการคิดราคาขายปลีกของประเทศฟิลิปปินส์นั้นจะคิดตามราคาขายปลีกสุทธิโดยเฉลี่ยราคาขายปลีกของ 5 เมือง (ไม่รวมส่วนราคาที่ชดเชยกับภาษีสุราและภาษีมูลค่าเพิ่ม)

### 3) การควบคุมการจัดเก็บภาษี

การแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 นั้น พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ฉบับที่ 7 พ.ศ. 2556 ลงวันที่ 3 กันยายน 2556 ซึ่งมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 4 กันยายน 2556 เป็นต้นไปโดยปรับปรุงโครงสร้างภาษีสุราใหม่เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีสุรา ดังนี้

1. เปลี่ยนฐานคำนวณภาษีสุราตามมูลค่าใหม่ เดิมที่ใช้ราคาขาย ณ โรงงานสุรา สำหรับสุราที่ทำในราชอาณาจักร และราคา C.I.F บวกภาษีนำเข้า สำหรับสุราที่นำเข้า เปลี่ยนมาใช้ “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” เป็นฐานในการคำนวณภาษีตามมูลค่า ทั้งสุราที่ผลิตในประเทศและสุรานำเข้า

“ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” คือ ราคาที่ผู้ได้รับอนุญาตให้ทำสุรา ผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ผู้ได้รับอนุญาตขายสุรา ได้ขายสุราให้แก่ผู้ขายปลีก โดยรวมค่าขนส่งหรือค่าบริการอย่างอื่น ทั้งนี้ ต้องเป็นราคาตามปกติในทางธุรกิจโดยสุจริตและเปิดเผย โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

2. เปลี่ยนวิธีการคำนวณภาษีใหม่ เดิมคำนวณภาษีตามมูลค่า หรือตามปริมาณ วิธีใดอัตราใดที่รัฐได้เงินภาษีมากให้ใช้วิธีนั้น เปลี่ยนมาใช้ วิธีการคำนวณภาษีทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณรวมกัน

3. ขยายเขตอำนาจอัตราภาษีสุราแช่ และอัตราภาษีสุรากลั่น

จากการวิเคราะห์ การเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภาษีสุรา ของ ชลธาร วิศรุตวงศ์ (2557) ในบทที่ 3 ข้อ 3.1.6 เรื่อง การคำนวณภาษีสุรานั้น พบว่า การปรับเปลี่ยนเฉพาะโครงสร้างภาษีสุราโดยไม่ได้มีการปรับเปลี่ยนระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีให้รองรับโครงสร้างภาษีใหม่ด้วย อาจนำมาซึ่งการบริหารจัดเก็บภาษีที่ไม่มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ระบบการบริหารจัดเก็บภาษีควรมีการปรับปรุงเพื่อรองรับโครงสร้างภาษีใหม่ด้วย อาทิ การกำหนดจุดจัดเก็บภาษีให้ชัดเจน การปรับเพิ่มบทลงโทษต่างๆให้สูงขึ้นเพื่อมีผลต่อการป้องปรามอัตราโทษเดิมกำหนดมานานมาแล้วและต่ำเกินกว่าจะมีผลป้องปรามภายใต้เศรษฐกิจในปัจจุบัน ระบบการประเมินภาษี การกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทำบัญชีเพื่อตรวจสอบภาษีย้อนหลังได้ การปรับระบบใบอนุญาตให้รองรับการใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเป็นฐานภาษีและมีผลในการควบคุมการบริโภคสุรา

ผู้เขียนเห็นว่า การนําร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต มาบังคับใช้กับสุราจะเป็นการแก้ไขปัญหาที่พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ไม่ได้บัญญัติไว้ เช่นเรื่องความรับผิดชอบในการเสียภาษี และการแก้ไขกฎหมายดังกล่าวเป็นการแก้ไขทั้งระบบเชื่อมโยงตั้งแต่โครงสร้างภาษีสุราไปถึงการบริหารจัดเก็บภาษีสุรา เช่น กรณีปัญหามีการเปลี่ยนแปลงราคาขายส่งช่วงสุดท้าย กฎหมายแม่บท ม. 8 เบลูจ ให้อำนาจอธิบดีออกประกาศกำหนดแบบและระยะเวลาในการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้าย เท่านั้นไม่ได้ให้อำนาจออกประกาศกำหนดให้ผู้ผลิตสุราและผู้นำเข้าเสียเพิ่มเติมในกรณีที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเปลี่ยนแปลงสูงขึ้นหลังจากที่ได้มีการแจ้งราคาและยื่นแบบรายการเสียภาษีไปแล้วการออกบทบัญญัติกฎหมายจึงขัดกับกฎหมายแม่บท และเดิม หากราคามีการเปลี่ยนแปลงสูงขึ้น ผู้ผลิตสุราเสียภาษี ราคา ณ โรงงานสุราใหม่ที่มีการเปลี่ยนการสูงขึ้น หากสุราใดยื่นเสียภาษีตามราคาขาย ณ โรงงานสุราเดิมไปแล้ว ผู้ผลิตสุราไม่มีหน้าที่ยื่นแบบใหม่และเสียภาษีเพิ่มเติมให้ครบถ้วน เมื่อเกิดความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียภาษีแล้วผู้เสียภาษีก็ไม่ควรมีหน้าที่เสียภาษีเพิ่มเติมในกรณีที่ราคาขาย

ส่งช่วงสุดท้ายมีการเปลี่ยนแปลงสูงขึ้นเพราะจุดความรับผิดชอบได้จบลงแล้ว การเสียภาษีดังกล่าวจึงขัดกับหลักความชัดเจนแน่นอน ย่อมเกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้เสียภาษีและอาจเป็นช่องทางนำไปสู่ความไม่สุจริตของเจ้าหน้าที่ได้ เมื่อมีการกำหนดจุดความรับผิดชอบ<sup>29</sup> ที่ชัดเจนนั้นทำให้แม้มีราคาขายปลีกแนะนำเพิ่มขึ้นก็จะต้องเสียภาษีเพิ่มเติมในส่วน of ราคาที่เพิ่มขึ้น ดังนั้นจึงสามารถแก้ปัญหาในกรณีนี้ได้

#### 4.3.2 ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นและแนวทางแก้ไขปัญหา

##### 1) ผลกระทบที่อาจเกิดขึ้น

ผู้เขียนเห็นว่า เมื่อมีการขยับจุดของมูลค่าการค้าจำนวนภาษีเป็นราคาขายปลีกจะส่งผลกระทบทำให้ราคาของสุราแพงขึ้น

ถ้ามองในแง่ผู้ผลิตนั้นเมื่อสินค้าที่เก็บจากภาษีในฐานที่กว้างขึ้นทำให้สินค้ามีต้นทุนที่สูงขึ้นราคาสินค้าจึงมีราคาสูงขึ้นด้วย เมื่อการเสียภาษีโดยถูกต้องเป็นต้นทุนที่ราคาแพงจึงเป็นการจูงใจให้เกิดสุราหนีภาษีขึ้นได้

ส่วนในแง่ผู้บริโภคนั้นเมื่อราคาสินค้าแพงขึ้นมาก ผู้บริโภคมักจะเลือกซื้อสินค้าในราคาที่ต่ำกว่า เพราะสุราเป็นสินค้าฟุ่มเฟือยและสิ่งเสพติด ถ้าสุราที่มีคุณภาพดีราคาแพงผู้บริโภคเปลี่ยนไปดื่มสุราที่คุณภาพไม่ดีราคาถูกก็จะส่งผลกระทบต่อสุขภาพได้เป็นอย่างมาก

ในแง่ของรัฐนั้นมีหน้าที่ในการจัดเก็บรายได้และควบคุมการบริโภคสุราให้เกิดความสมดุลกัน โดยเกิดรายได้แก่รัฐและนำรายได้นี้ไปลดผลกระทบต่อผู้ดื่มแอลกอฮอล์ การคิดภาษีสุราจากฐานราคาขายปลีกแนะนำนี้จะทำให้รัฐมีรายได้ในส่วน of ภาษีสรรพสามิตเพิ่มขึ้นได้

##### 2) แนวทางการแก้ไขปัญหา

ผู้เขียนเห็นว่า แนวทางแก้ไขปัญหาเมื่อมีการขยับจุดของมูลค่าการค้าจำนวนภาษีเป็นราคาขายปลีกแล้วจะส่งผลกระทบทำให้ราคาของสุราแพงขึ้น มีดังนี้

การคิดภาษีสุราตามมูลค่าจากราคาขายปลีกแนะนำเป็นการคิดภาษีจากฐานที่กว้างที่สุด รัฐควรลดอัตราภาษีสุราลงมาไม่ให้มีอัตราสูงเหมือนการเก็บจากรฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้าย เพื่อให้ราคา

<sup>29</sup> ร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต มาตรา 17 (1) กรณีสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร (ก) ถ้าสินค้าอยู่ในโรงอุตสาหกรรม ให้ถือว่าความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลา que สินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม...

มาตรา 17 (3) ในกรณีสินค้าที่นำเข้า ให้ถือว่าความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาเดียวกับความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียภาษีศุลกากร...



สุราไม่สูงขึ้นมากจนส่งผลกระทบต่อดังกล่าว และรัฐก็ยังสามารถจัดเก็บรายได้จากภาษีสุราโดยมีรายได้ไม่ลดลงอีกด้วย



## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

“สุรา” หมายถึง “วัตถุทั้งหลายหรือของผสมที่มีแอลกอฮอล์ซึ่งสามารถดื่มกินได้เช่นเดียวกับน้ำสุราหรือซึ่งดื่มกินไม่ได้แต่เมื่อได้ผสมกับน้ำหรือของเหลวอย่างอื่นแล้ว สามารถดื่มกินได้เช่นเดียวกับน้ำสุรา” ดังนั้นสุราจึงเป็นสิ่งใดก็ได้ที่มีแอลกอฮอล์มากกว่า 0% ขึ้นไปและดื่มกินได้เช่นเดียวกับน้ำสุรา พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 กำหนด ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี มี 6 ประเภท คือ ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา ผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ผู้ได้รับอนุญาตให้ทำการเปลี่ยนแปลงภาชนะบรรจุสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ผู้นำสุราที่ได้รับการยกเว้นหรือคืนภาษีกลับเข้ามาในราชอาณาจักร ตลอดจน ผู้ที่ไม่ได้รับเอกสิทธิ์ซึ่งรับโอนสุราที่ได้รับการลดหย่อนหรืองดเว้นไม่เรียกเก็บภาษีจากผู้ที่ไม่ได้รับเอกสิทธิ์ และผู้ได้รับเอกสิทธิ์ที่ไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดในการได้รับการลดหย่อนหรือเรียกเก็บภาษีสุรา ผู้มีหน้าที่เสียภาษีดังกล่าวจะเสียภาษีตามอัตราแบบผสม (ที่มีหลายอัตราภาษีตามปริมาณแบ่งตามขนาดดีกรีแอลกอฮอล์และแบ่งตามราคาขายส่งช่วงสุดท้าย) อัตราภาษีตามปริมาณฐานภาษีเป็นต่อลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์และต่อลิตรให้คำนวณเปรียบเทียบกันและให้ใช้ฐานที่ทำให้มูลค่าภาษีสูงกว่า แล้วนำมารวมกับมูลค่าภาษีที่คำนวณจากอัตราตามมูลค่าจากฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้าย ซึ่งอัตราที่จัดเก็บจริงเป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง กำหนดชนิดของสุราและอัตราภาษีสุรา

ในเรื่องโครงสร้างภาษีสุรา แม้ตามบทบัญญัติ มาตรา 8 จัตวาที่แก้ไขใหม่นั้น ได้ตัดเรื่องการคำนวณภาษีแบบรวมในออกไปแล้ว แต่นิยามความหมายของราคาขายส่งช่วงสุดท้ายตามมาตรา 4 ตอนท้ายกลับระบุว่า “เป็นไปราคาตามปกติในทางธุรกิจโดยสุจริตและเปิดเผย โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม” เกิดเป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อนยิ่งกว่าการคำนวณภาษีแบบรวมในเสียอีกเพราะเดิมเงินบำรุงกองทุนและองค์การต่างๆไม่ถือเป็นฐานมูลค่าฐานภาษีด้วย ผู้เขียนเห็นว่า แนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าวจึงควรแก้ไขบทนิยามของ “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” ให้ชัดเจนและถูกต้อง เป็น

“ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” หมายความว่า ราคาที่ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุรา ผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 1 หรือผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 2 ได้ขายสุราให้แก่ผู้ขายปลีก โดยรวมค่าขนส่งหรือค่าบริการอย่างอื่น ทั้งนี้ ต้องเป็นไปราคาตามปกติในทางธุรกิจโดยสุจริตและเปิดเผย โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสุรา ภาษีเฟ้อมหาดไทยและเงินบำรุงกองทุนหรือองค์การต่างๆที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมและผู้นำเข้าได้เสียไปแล้วด้วย ” เพื่อให้สมตามเจตนารมณ์ของการตัดหลักการเรื่องภาษีสวมในออก

ในเรื่องการบริหารจัดเก็บภาษีสุรามิประเด็นปัญหา ได้แก่ ปัญหากรณีการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายไม่ถูกต้องหรือเป็นเท็จ โดยในความเป็นจริงแล้ว ผู้ผลิตและผู้นำเข้าสุราไม่ทราบ “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” ที่แท้จริงของผู้ค้าปลีกและผู้ค้าส่ง การที่พระราชบัญญัติสุราฯ มาตรา 8 เบื้องต้นแก้ไขใหม่กำหนดให้ผู้ผลิตและผู้นำเข้าต้องแจ้ง “ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย” ที่ถูกต้องให้อธิบดีกรมสรรพสามิตทราบเหมือนกับการแจ้งราคาขาย ณ โรงงานสุราของผู้ผลิตในอดีต โดยหากผู้ผลิตและผู้นำเข้าสุราไม่แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเพราะไม่ทราบราคาดังกล่าว ผู้ผลิตและผู้นำเข้าจะมีความผิดในทางอาญาตามมาตรา 43 ทวิ เหมือนกับกรณีที่ไม่แจ้งราคาขาย ณ โรงงานสุราในอดีตจึงมีความไม่เป็นธรรมต่อผู้ผลิตและผู้นำเข้าซึ่งเป็นผู้เสียภาษี ทำให้ผู้ผลิตและผู้นำเข้าสุราต้องแจ้งราคาดังกล่าวให้กรมสรรพสามิตทราบไปโดยที่ผู้ผลิตและผู้นำเข้าสุราไม่รู้ว่ากรมสรรพสามิตจะพิจารณาว่าราคาขายส่งช่วงสุดท้ายที่ผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าแจ้งไปเป็นราคาขายส่งช่วงสุดท้ายที่ถูกต้องและไม่เป็นเท็จหรือไม่ ทำให้ผู้ผลิตและผู้นำเข้ามีความเสี่ยงสุรามิความเสี่ยงต้องรับผิดในทางอาญาตามมาตรา 43 ทวิ หากภายหลังกรมสรรพสามิตเห็นว่าราคาดังกล่าวเป็นราคาที่ไม่ถูกต้องหรือเป็นเท็จซึ่งไม่เป็นธรรมต่อผู้ผลิตและผู้นำเข้าสุรา และหากจะกำหนดให้ผู้ขายปลีกและผู้ขายส่งต้องแจ้งราคาดังกล่าวต่อกรมสรรพสามิตย่อมไม่เป็นธรรมต่อผู้ขายปลีกและผู้ขายส่งเช่นเดียวกันเนื่องจากบุคคลดังกล่าวไม่ใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสุราแต่อย่างใด

ผู้เขียนมีความเห็นว่าแนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าวควรยกเลิกบทกำหนดโทษตามมาตรา 43 ทวิ ในส่วนของการแจ้งราคาไม่ถูกต้องและเป็นเท็จออกไปให้เหมือนกับพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 160 ซึ่งปัจจุบันมีบทกำหนดโทษในทางอาญาเฉพาะในกรณีที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมไม่แจ้ง “ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม” ต่อกรมสรรพสามิต ตามมาตรา 117 เท่านั้น ไม่มีบทกำหนดโทษกรณีแจ้งราคาไม่ถูกต้องหรือเป็นเท็จด้วย รวมทั้งสอดคล้องกับบทบัญญัติตามร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต มาตรา 125 และมาตรา 249 (1) โดยแนวทางนี้จะเป็นการแก้ปัญหาดังกล่าวได้ดีที่สุด เพราะหากกรมสรรพสามิตเป็นผู้ต้องสำรวจราคาสุราทั้งหมดเองก็จะเกิดค่าใช้จ่ายมากมายในการสำรวจราคาสุราซึ่งมีจำนวนหลากหลายรายการ และหากให้ผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุรามิหน้าที่แจ้งราคาดังกล่าวก็จะเกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ขายปลีกและผู้ขายส่งเนื่องจากไม่ใช่ผู้เสียภาษีแต่อย่างใด ดังนั้นเมื่อราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเป็นที่ราคาของผู้ขายส่งและผู้ขายปลีกทราบราคาที่แท้จริง การยกเลิกในส่วนของกรณการแจ้งราคาที่ไม่ถูกต้องและเป็นเท็จออกไปจึงจะเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีมากที่สุด

สำหรับกรณีปัญหาเกี่ยวกับมาตรการในการป้องกันการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายต่ำกว่าความเป็นจริงของกรมสรรพสามิต บทบัญญัติตามมาตรา 8 จัตวา วรรคสอง เพื่อออกกฎกระทรวงกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการเฉพาะประเด็นที่ไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายหรือราคาขายส่งช่วงสุดท้าย

มีหลายราคาเท่านั้น แต่ประกาศกรมสรรพสามิต ในข้อ 2 กรณีที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีหลายราคา (ข) ระบุให้ผู้ได้รับอนุญาตแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายไว้ต่ำกว่าราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของผู้ได้รับอนุญาตรายอื่น โดยไม่มีเหตุอันควรนั้นให้ใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายสูงสุดของผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 1 หรือประเภทที่ 2 ที่มีราคาสูงสุดในเดือนที่ล่วงมาแล้ว เห็นได้อย่างชัดเจนว่าเป็นกรณีแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายต่ำกว่าผู้ได้รับอนุญาตรายอื่นไม่ใช่เป็นกรณีที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีหลายราคาแต่อย่างใด ข้อ 2(2)(ข) นี้เป็นมาตรการในการป้องกันการ Transfer Pricing ของผู้ประกอบการ ไม่ใช่ว่ากรณีที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีหลายราคา แต่เป็นกรณีที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของผู้ประกอบการมีราคาเดียว แต่ผู้ประกอบการจงใจแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายต่อกรมสรรพสามิตต่ำกว่าราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของผู้ประกอบการรายอื่นๆ เพื่อให้เสียภาษีเป็นจำนวนเงินที่ต่ำกว่าที่ควรจะเป็นทำให้การออกประกาศกฎหมายเกินอำนาจของกฎหมาย แม้บทย่างชัดเจน

ผู้เขียนเห็นว่า แนวทางแก้ไขปัญหา Transfer Pricing ควรออกประกาศตาม อำนาจ มาตรา 8 จัตวา วรรคสาม “เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีสุรา อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีสุรา โดยกำหนดจากราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราในตลาดปกติได้” โดย กฎกระทรวง กำหนดหลักเกณฑ์ และวิธีการ ในการกำหนดราคาสุราที่ผู้ได้รับอนุญาตแจ้งไว้ต่ำกว่า ผู้ได้รับใบอนุญาตรายอื่นโดยไม่มีเหตุอันควร เพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีดังนี้

ข้อ 1 ในกรณีที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายที่ผู้ได้รับอนุญาตแจ้งไว้ต่ำกว่าราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 1 หรือประเภทที่ 2 รายอื่นนอกจากที่ได้แจ้งชื่อไว้ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ให้ใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายสูงสุดของผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 1 หรือประเภทที่ 2 ที่มีราคาสูงสุดในเดือนที่ล่วงมาแล้ว

ในเรื่องปัญหากรณีมีการเปลี่ยนแปลงราคาขายส่งช่วงสุดท้าย ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง ให้แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุรา (ลงวันที่ 4 กันยายน 2556) โดยอาศัยอำนาจตามความใน มาตรา 8 เบญจ แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2556 อธิบดีกรมสรรพสามิตจึงกำหนดแบบและระยะเวลาการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราไว้โดยกำหนดให้ผู้ผลิตสุราและผู้นำเข้าต้องเสียภาษีสุราเพิ่มขึ้นทุกครั้งที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีการเปลี่ยนแปลงสูงขึ้นซึ่งน่าจะขัดกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีที่ต้องมีความชัดเจนแน่นอนและเป็นการบัญญัติกฎหมายที่เกินกว่า มาตรา 8 เบญจ ซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทบัญญัติให้อำนาจไว้ เนื่องจาก มาตรา 8 เบญจ ระบุให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพสามิตในการออกประกาศกำหนดแบบและระยะเวลาในการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเท่านั้น ไม่ได้ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพสามิตในการออกประกาศกำหนดให้ผู้ผลิตสุราและผู้นำเข้าสุราต้องเสีย

ภาษีเพิ่มเติมในกรณีที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีการเปลี่ยนแปลงสูงขึ้นภายหลังจากที่มีการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายและยื่นแบบรายการภาษีสุราไปแล้วด้วย เมื่อเกิดความรับผิดในอันที่จะต้องเสียภาษีแล้วผู้เสียภาษีก็น่าจะมีหน้าที่เสียภาษีเพิ่มเติมในกรณีที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีการเปลี่ยนแปลงสูงขึ้นเพราะจุดความรับผิดได้จบลงแล้ว การที่ประกาศดังกล่าว กำหนดกำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีสุราต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นทุกครั้งที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีการเปลี่ยนแปลงสูงขึ้นจึงน่าจะขัดกับบทบัญญัติตามพระราชบัญญัติสุราซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทด้วย

ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่า จึงควรทำการแก้ไขเพิ่มเติมถ้อยคำในบทบัญญัติดังกล่าวให้ชัดเจนว่า “หากราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีการเปลี่ยนแปลงสูงขึ้น ผู้ผลิตสุราและผู้นำเข้าสุราที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสุราตามราคาขายส่งช่วงสุดท้ายใหม่ที่เพิ่มขึ้นสำหรับสุราใหม่ที่ยังไม่เคยเสียภาษีสุราเท่านั้น หากสุราใดได้ยื่นเสียภาษีสุราไปตามราคาขายส่งช่วงสุดท้ายไปแล้ว ผู้ผลิตสุราและผู้นำเข้าสุราก็ไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบรายการภาษีสุราดังกล่าวใหม่และเสียภาษีเพิ่มเติมแต่อย่างใด” เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว

สำหรับปัญหากรณีไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายให้ตรวจสอบ พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 มาตรา 8 จัตวา วรรคสอง (แก้ไขโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2556) ระบุว่าในกรณีที่ไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายให้ถือตามราคาที่อยู่ติดกรรมสรรพสามิตประกาศกำหนดตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวงและตามกฎกระทรวง กำหนดหลักเกณฑ์ และวิธีการ ในการกำหนดราคาสุราที่ทำในราชอาณาจักรและสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี พ.ศ. 2556 ข้อ 2 ระบุให้อธิบดีประกาศกำหนดราคาดังกล่าวโดยให้ใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายสูงสุดของสุราประเภทชนิด คุณภาพ อย่างเดียวกัน ที่มีแรงแอลกอฮอล์และปริมาณบรรจุเท่ากันหรือใกล้เคียงกันของสุราประเภทนั้น ๆ เป็นเพียงการเทียบเคียงกับสินค้าอื่นๆ ซึ่งหากการกำหนดราคาดังกล่าวไม่เหมาะสมจะทำให้ผู้ประกอบการรายอื่นๆ ที่เสียภาษีจากฐานราคาขายส่งช่วงสุดท้ายจริงๆ เสียเปรียบผู้ประกอบการดังกล่าว

ผู้เขียนเห็นว่าควรแก้ไขเพิ่มเติมกรณีที่ไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้าย ใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายสูงสุดของสุราประเภท ชนิด คุณภาพ อย่างเดียวกัน ที่มีแรงแอลกอฮอล์และปริมาณบรรจุเท่ากันหรือใกล้เคียงกันของสุราประเภทนั้น ๆ โดยเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักในระยะเวลาสามเดือนที่ล่วงมาแล้ว หรือ ในกรณีที่ไม่มีข้อกำหนดราคาขายตาม ได้ให้ใช้ราคาจากต้นทุนของสุราบวกด้วยกำไรตามอัตรามาตรฐานของสุราประเภทนั้น ๆ หากไม่สามารถหารราคาจากต้นทุนได้ให้ใช้กำไรตามอัตรามาตรฐานของผู้ค้าปลีกสุราประเภทนั้นๆ มาหักออกจากราคาขายปลีกสุราประเภทนั้นๆ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและชัดเจนยิ่งขึ้น

ทั้งนี้เมื่อวันที่ 19 พฤษภาคม 2558 ที่ประชุมคณะรัฐมนตรีมีมติอนุมัติร่างพระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต เพื่อขยายฐานการจัดเก็บภาษีมากขึ้น ทั้งเครื่องดื่ม สุรา ยาสูบ และอื่น ๆ โดยจะออกเป็นกฎหมายบังคับใช้ปีงบประมาณ 2559 พร้อมทั้งกำหนดการประเมินภาษี ณ

ราคาขายปลีก โดยรัฐบาลจะดูแลให้สมดุลทั้งรายได้รัฐบาล ภาคเอกชน และผู้บริโภค เพื่อให้เกิดความ สะดวก ชัดเจน ยุติธรรม โปร่งใส มีประสิทธิภาพและประสิทธิผล ก้าวสู่ความเป็นสากล ผู้เขียนเห็น ด้วยกับร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตนี้ในบางส่วนซึ่งสามารถนำมาบังคับใช้กับสุราเพราะฐาน ภาษีกว้างขึ้นและเป็นการแก้ไขปัญหา Transfer Pricing ที่เกิดขึ้นจากฐานราคาขาย ณ โรงงานสุรา หรือ ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายได้ ซึ่งร่างประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิตมีบทบัญญัติเกี่ยวกับฐานใน การคำนวณราคาขาย ซึ่ง“ราคาขายปลีกแนะนำ” หมายความว่า ราคาขายปลีกแนะนำที่ผู้ประกอบการ อุตสาหกรรม ผู้นำเข้า กำหนดให้เป็นราคาขายต่อผู้บริโภคทั่วไปรายสุดท้ายโดยสุจริตและเปิดเผยใน ตลาดปกติ

จากการศึกษามาพบว่า ปัญหาส่วนใหญ่เกิดจากการที่ตัวบทกฎหมายและข้อบังคับต่างๆที่ กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ฉบับที่ 7 พ.ศ. 2556 กฎกระทรวง ประกาศกรมสรรพสามิต มีความไม่ชัดเจนและไม่เหมาะสม ในการนำมาบังคับใช้จึงนำมาซึ่งปัญหาต่างๆ

ทั้งนี้ ผู้เขียนเห็นว่า การแก้ไขเพิ่มเติมบทกฎหมายเกี่ยวกับเรื่องบทนิยามของราคาขายส่งช่วง สุดท้ายในการคำนวณอัตราภาษี การบริหารจัดการเก็บภาษีสุราไม่ว่าจะเป็นเรื่องกรณีการแจ้งราคาขายส่ง ช่วงสุดท้ายไม่ถูกต้องหรือเป็นเท็จ กรณีเกี่ยวกับมาตรการในการป้องกันการแจ้งราคาขายส่งช่วง สุดท้ายต่ำกว่าความเป็นจริงของกรมสรรพสามิต กรณีมีการเปลี่ยนแปลงราคาขายส่งช่วงสุดท้ายและ กรณีไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายให้ตรวจสอบ จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมและชัดเจนมากขึ้นและไม่ น่าจะก่อให้เกิดความเสียหายต่อการบริหารจัดการเก็บภาษีสุราของรัฐแต่ประการใด

## รายการอ้างอิง

หนังสือภาษาไทย

ASTVผู้จัดการออนไลน์. ถึงเวลาปฏิรูประบบภาษีไทยอย่างแท้จริง. [ออนไลน์] แหล่งที่มา, <http://www.manager.co.th/iBizChannel/ViewNews.aspx?NewsID=9570000031710> เข้าถึงเมื่อ เมษายน 2557.

TAYLOR, C.K. บันทึก : คำแนะนำและข้อเสนอแนะ สำหรับกรมสรรพสามิต. กรุงเทพมหานคร: กองวิชาการ สรรพสามิต, 2529.

"กฎกระทรวง กำหนดชนิดของสุราและอัตราภาษีสุรา พ.ศ. 2556."

"กฎกระทรวง กำหนดหลักเกณฑ์ และวิธีการ ในการกำหนดราคาสุราที่ทำในราชอาณาจักรและสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี พ.ศ.2556."

"กฎกระทรวง กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการ ในการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้าย พ.ศ. 2556."

"กฎกระทรวง ฉบับที่ 102 (พ.ศ. 2534) ออกความในพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ 2493."

กรรณทิพย์ ชูพันธ์. การปรับปรุงโครงสร้างกฎหมายภาษีสรรพสามิตเพื่อสิ่งแวดล้อม : ศึกษากรณีผลิตภัณฑ์พลังงานเชื้อเพลิงไฟฟ้า. จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2554.

กรมสรรพสามิต. คำอธิบายภาษีสุรา. กรุงเทพมหานคร: กรมสรรพสามิต, 2558.

กรุงเทพธุรกิจ. คลังรื้อใหญ่ภาษีสรรพสามิต. [ออนไลน์] แหล่งที่มา, <http://www.bangkokvoice.com/2014/08/27/newspaper-august-55/> เข้าถึงเมื่อวันที่ สิงหาคม 2557.

กลุ่มศึกษาภาษีสรรพสามิตอาเซียน. Discussion Paper ผลิตภัณฑ์ยาสูบ เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์ เครื่องดื่มที่ไม่มีแอลกอฮอล์ และรถยนต์. กรมสรรพสามิต, [ออนไลน์] แหล่งที่มา, <http://aec.excise.go.th/cs/groups/%E0%B8%81%E0%B8%A3%E0%B8%A1%E0%B8%AA%E0%B8%A3%E0%B8%A3%E0%B8%9E%E0%B8%AA%E0%B8%B2%E0%B8%A1%E0%B8%B4%E0%B8%95/documents/document/mjaw/mdu3/~edisp/webportal16200057233.pdf> . เข้าถึงเมื่อ กันยายน 2558.

กองบก.ข่าวเศรษฐกิจ. กรมอนุมัติหลักการแก้กฎหมายเก็บภาษีสรรพสามิต. สำนักข่าวไทย, [ออนไลน์] แหล่งที่มา, <http://www.tnamcot.com/content/188716>. เข้าถึงเมื่อ พฤษภาคม 2558.

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546.

- จิตชาดา ชนะโสภณ. ภาษีสรรพสามิต : วิเคราะห์แนวคิดและการจัดเก็บในประเทศไทย. มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2544.
- ฉัตรสุมน พงศ์ภักดิ์. การติดตามผลการค้าเสรีในเครื่องดื่มแอลกอฮอล์. นนทบุรี: (ศูนย์วิจัยปัญหาสุรา (ศวส.) และสำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ (สสส.), 2556.
- . สถานการณ์การนำเข้าสุราและผลกระทบของการทำข้อตกลงการค้าเสรีกับต่างประเทศ. นนทบุรี: ศูนย์วิจัยปัญหาสุรา (ศวส.) และสำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ (สสส.), 2550
- ชญุตย์ ศรีปราบม. สรรพสามิต. พระนคร: 99 เอเยนซี, 2503.
- ชลธาร วิศรุตวงศ์ และคณะ. การศึกษาเชิงเปรียบเทียบภาษีสุรา: กรณีศึกษาประเทศไทย สิงคโปร์ ฟิลิปปินส์ เกาหลี ออสเตรเลีย และประชาคมยุโรป. สำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ(สสส.)และศูนย์วิจัยปัญหาสุรา(ศวส.), 2554.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: เนติบัณฑิตยสภา, 2556.
- ฐานเศรษฐกิจ. ได้เวลา'ปฏิรูป' ระบบภาษีสรรพสามิตไทย. [ออนไลน์] แหล่งที่มา, <http://cas.or.th/activities/view/7836> เข้าถึงเมื่อ เมษายน 2557.
- ดุจลักษ์ณ ตราชูธรรม. คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร. (กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T.Training Center, 2556.
- ทวี สอนมาลี. ภาษีสุราในประเทศไทย. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2505
- ทักษพล ธรรมรังสี และคณะ. นโยบายควบคุมแอลกอฮอล์ที่มีประสิทธิผล. นนทบุรี: ศูนย์วิจัยสุรา, 2557.
- บัญญัติ ส่งสัมพันธ์ และพงษ์ศักดิ์ ฮุ่นตระกูล. แอลกอฮอล์ โภคภัณฑ์ที่ไม่ธรรมดา และแนวนโยบายภาษี. [ออนไลน์] แหล่งที่มา, <http://www.thaistockinfo.com/forum2010/f0027.html> เข้าถึงเมื่อวันที่ 10 กันยายน 2558.
- บัณฑิต ศรีไพศาล และคณะ. แนวทางการขึ้นภาษีสุราเพื่อลดการบริโภคโดยรวม. นนทบุรี: ศูนย์วิจัยปัญหาสุรา, 2548.
- บุศรา ทองโผ. วิเคราะห์โครงสร้างภาษีสรรพสามิตประเภทสุรา. มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2547
- "ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง กำหนดแบบแจ้งราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม."
- "ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง กำหนดแบบและระยะเวลาให้ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา และผู้ได้รับใบอนุญาตให้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักรแจ้งชื่อผู้ได้รับใบอนุญาตให้ขายสุราประเภทที่ 1 หรือประเภทที่ 2 กรณีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีหลายราคา พ.ศ. 2556."
- "ประกาศกรมสรรพสามิตกรณีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีหลายราคา."



- ประชาชาติธุรกิจ. จุดเปลี่ยน "กม.ภาษีสรรพสามิต" เอกชนจับตาได้ในไม่เพิ่มภาระ. [ออนไลน์]  
แหล่งที่มา, [http://www.prachachat.net/news\\_detail.php?newsid=1409494761](http://www.prachachat.net/news_detail.php?newsid=1409494761)  
เข้าถึงเมื่อวันที่ 3 กันยายน 2557.
- ประพันธ์ รัตนดิลก ณ ภูเก็ต. การเปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีสุรา. มุกดาหาร: สำนักงานสรรพสามิต  
พื้นที่มุกดาหาร, 2556.
- ปรัชญา อารีย์รักษ์. ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต. กรุงเทพมหานคร: กองวิชาการ กรม  
สรรพสามิต, 2547.
- พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา. กฎหมายเกี่ยวกับสรรพสามิต หน่วยที่ 1-7. นนทบุรี: ศูนย์หนังสือ  
มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2554
- พิมพ์จันทร์ อรุณศรีโสภณ. การคลัง. กรุงเทพมหานคร: คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้า  
ไทย, 2542.
- ภาณินี กิจพ้อคำ. กฎหมายเกี่ยวกับสรรพสามิต หน่วยที่ 8-15. นนทบุรี: ศูนย์หนังสือ  
มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2554.
- มหินทร์ ภัยวิเชียร ผู้อำนวยการสำนักกฎหมายบริษัทไทยเบฟเวอเรจ จำกัด. "ปัญหาภาษีสุรากรณี  
การเปลี่ยนแปลงโครงสร้างฐานภาษีตามมูลค่าเป็นราคาขายส่งช่วงสุดท้าย." By ติตารัตน์ ชี  
นะเกท (2558).
- วันชัย ตั้งวิจิตร. มาตรการบังคับทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีสุราศึกษากรณีพระราชบัญญัติภาษี  
สุรา. มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2545.
- วันชัย ตั้งวิจิตร ผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้านกฎหมายภาษีสรรพสามิต. "ปัญหาภาษีสุรากรณีการ  
เปลี่ยนแปลงโครงสร้างฐานภาษีตามมูลค่าเป็นราคาขายส่งช่วงสุดท้าย." By ติตารัตน์ ชี  
นะเกท (2558).
- วิบูลย์ บุญยศิริโรตม์. เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต. นนทบุรี สำนักพิมพ์  
มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2553.
- วิรัช วิรัชนิภาวรรณ. เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต. นนทบุรี: สำนักพิมพ์  
มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2553.
- วิศิษฐ วชิรวีรุฬห์. ปัญหาทางกฎหมายที่ใช้จัดเก็บภาษีสรรพสามิตในระบบสุราเสรี. มหาวิทยาลัย  
รามคำแหง, 2543.
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. กฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: ศูนย์หนังสือจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย,  
2556.

- สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. การจัดทำประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต. กรุงเทพมหานคร: สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555.
- สมคิด เลิศไพฑูรย์. คำอธิบายกฎหมายการคลัง. สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2541.
- สมชัย ฤชุพันธ์. ระบบภาษีอากรสากลและภาษีสรรพสามิต เอกสารประกอบการสัมมนาโครงการฝึกอบรมพัฒนาบุคลากรทางกฎหมายเพื่อบูรณาการกระบวนการยุติธรรมทางภาษีสรรพสามิต. กรุงเทพมหานคร: กรมสรรพสามิต 2551.
- สำนักนโยบายภาษี สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง. โครงการวิจัยเรื่อง การคาดการณ์และการประเมินผลของมาตรการทางภาษีและไม่ใช่อภาษีต่อพฤติกรรมกรรมการบริโภคสุราไทย. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, 2552.
- สุรศักดิ์ รัตนวันธุ์. การบรรยาย สุรากลั่นชุมชน สุราชาวโรงใหญ่ สุราในประเทศ สุรานำเข้า. กรุงเทพมหานคร: กรมสรรพสามิต, 2556.
- สุริยน วรวิทยานนท์. คู่มือเตรียมสอบเลื่อนระดับข้าราชการกรมสรรพสามิต เล่ม 2. กรุงเทพมหานคร กรมสรรพสามิต, 2526.
- เสน่ห์ โพธิ์ปฐม. คำอธิบายพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493. กรุงเทพมหานคร: เจริญผล, 2526.
- เสริม เอียดตรง. ปัญหาบางประการเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิตสำหรับยาสูบ. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.
- อนุวัฒน์ ลิ้มสกุล. ปัญหาฐานภาษีสรรพสามิต : กรณีไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม. มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2555.
- อรรถสิทธิ์ ศุภวรรณ. ปัญหาบางประการเกี่ยวกับภาษีสุรา. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549.
- อังคณี วรทรัพย์. การพัฒนาโครงสร้างภาษีสุราของประเทศไทยเข้าสู่ระบบสากล. เอกสารวิจัยส่วนบุคคล วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร, 2533.
- เอกสารกรมสรรพสามิตสาธารณรัฐฟิลิปปินส์ สาธารณรัฐฟิลิปปินส์. กรมสรรพสามิต, [ออนไลน์] แหล่งที่มา, <http://aec.excise.go.th/cs/groups/public/documents/document/mjaw/mdm4/~edisp/webportal16200038865.pdf> , หน้า 16 ที่มา : <http://www.lawphil.net/Philippine Laws and Jurisprudence Databank by the Arellano Law Foundation> เข้าถึงเมื่อ กันยายน 2558.

หนังสือภาษาอังกฤษ

- An Assessment of Republic Act. An Assessment of Republic Act (Ra) No. 10351 or the Sin Tax Reform Law. NTRC Tax Research Journal 2014.
- australian government tax office. Excise Tariff Working Pages. [online] Available from, <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?Docid=PAC/BL030002/1&PiT=99991231235958> Accessed July 2015.
- australian tax office. Wine Equalisation Tax. [online] Available from, <http://www.ato.gov.au/Business/Wine-equalisation-tax/> Accessed August 2015.
- Babor T. Caetano P, Caswell S. Alcohol : No Ordinary Commodity. Oxford: Oxford University, 2003.
- CHAIN, PARLIAMENT of CANADA. FOOD SUPPLY. Beverage Sector. [online] Available from, <http://www.parl.gc.ca/HousePublications/Publication.aspx?DocId=6226525&File=141> Accessed October 2015.
- Chloupka, FJ., Nair R.,. Alcohol Supply : Domestic and International Perspectives. International Issues in the Supply of Tobacco: Recent Changes and Implication for Alcohol. Addiction Vol. 95, 2000.
- Crossen, Sijbren. Theory and Practice of Excise Taxation: Smoking, Drinking, Gambling, Polluting and Driving. New York: Oxford University Press, 2005.
- finance, ontario ministry of. Beer and Wine Tax. [online] Available from, <http://www.fin.gov.on.ca/en/tax/bwt/> Accessed November 2015.
- Industry discussion paper. "Review of the Schedule to the Excise Tariff Act." (2005).
- K, Jack M & Rob. Alcohol Taxes and Duties. Millar Kreklewetz LLP Tax & Trade Lawyer, [online] Available from, <http://www.taxandtradelaw.com/alcoholtaxesandduties.html> Accessed November 2015.
- Reports of the Panel. Philippines – Taxes on Distilled Spirits. WORLD TRADE ORGANIZATION, 2011.
- Shilling, Ned. Excise Taxation of Monopoly. New York: Columbia University Press, 1968.



ภาคผนวก

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY



ภาคผนวก ก.

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY



พระราชกำหนด

แก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๔๙๓ (ฉบับที่ ๗)  
พ.ศ. ๒๕๕๖

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.

ให้ไว้ ณ วันที่ ๓๐ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๕๖  
เป็นปีที่ ๖๘ ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายว่าด้วยสุรา

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๑๘๖ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชกำหนดขึ้นไว้ ดังต่อไปนี้

มาตรา ๑ พระราชกำหนดนี้เรียกว่า “พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๔๙๓ (ฉบับที่ ๗) พ.ศ. ๒๕๕๖”

มาตรา ๒ พระราชกำหนดนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา เป็นต้นไป

มาตรา ๓ ให้ยกเลิกความในบทนิยามคำว่า “สุราแช่” และ “สุรากลั่น” ในมาตรา ๔ แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๔๙๓ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“สุราแช่” หมายความว่า สุราที่ไม่ได้กลั่นและให้หมายความรวมถึงสุราแช่ที่ได้ผสมกับสุรากลั่นแล้ว แต่ยังมีแรงแอลกอฮอล์ไม่เกินสิบห้าปริมาตรด้วย เช่น เบียร์ ไวน์ สปาร์กิ้งไวน์ และสุราแช่พื้นเมือง เป็นต้น

“สุรากลั่น” หมายความว่า สุราที่ได้กลั่นแล้ว และให้หมายความรวมถึงสุรากลั่นที่ได้ผสมกับสุราแช่แล้ว แต่มีแรงแอลกอฮอล์เกินกว่าสิบห้าปริมาตรด้วย เช่น สุราสามตัว สุราขาว สุราผสม สุราปรุงพิเศษ และสุราพิเศษ เป็นต้น”

มาตรา ๔ ให้เพิ่มพินัยกรรมคำว่า “ราคาขายสิ่งช่วงสุดท้าย” ต่อท้ายพินัยกรรมคำว่า “เชื้อสุรา” ในมาตรา ๔ แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๔๘๓

“ราคาขายสิ่งช่วงสุดท้าย” หมายความว่า ราคาที่ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุรา ตามมาตรา ๕ ผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ตามมาตรา ๖ ผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุรา ประเภทที่ ๑ หรือผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุรา ประเภทที่ ๒ ตามมาตรา ๑๔ แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๔๘๓ ได้ขายสุรา ให้แก่ผู้ขายปลีก โดยรวมค่าขนส่งหรือค่าบริการอย่างอื่น ทั้งนี้ ต้องเป็นราคาคาตามปกติในทางธุรกิจโดยสุจริต และเปิดเผย โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม”

มาตรา ๕ ให้ยกเลิกความในมาตรา ๘ ศรี แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๔๘๓ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๔๘๓ (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๒๓ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา ๘ ศรี การเสียภาษีสุรานั้น ให้เสียในอัตราทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณ”

มาตรา ๖ ให้ยกเลิกความในมาตรา ๘ จัตวา และมาตรา ๘ เบญจ แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๔๘๓ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติสุรา (ฉบับที่ ๖) พ.ศ. ๒๕๓๔ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา ๘ จัตวา การเสียภาษีสุรตามมูลค่านั้น ให้ถือตามราคาขายสิ่งช่วงสุดท้าย

ในกรณีไม่มีราคาขายสิ่งช่วงสุดท้ายตามวรรคหนึ่ง หรือราคาขายสิ่งช่วงสุดท้ายมีหลายราคา ให้ถือตามราคาที่ยกขึ้นตีประกาศกำหนด ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีสุรา อัตราโดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศราคาขายสิ่งช่วงสุดท้ายของสุราเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีสุรา โดยกำหนดจากราคาขายสิ่งช่วงสุดท้ายของสุราในตลาดปกติได้

ภาษีสุราที่จะต้องเสียตามวรรคหนึ่ง ถ้ามีเศษของบาทให้ปัดทิ้ง

มาตรา ๘ เบญจ ให้ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุราและผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร แจ้งราคาขายสิ่งช่วงสุดท้ายของสุราคืออัตรา ค่าแบบและภายในระยะเวลาที่อธิบดีกำหนด”

มาตรา ๗ ให้ยกเลิกความในช่องรายการและช่องอัตราของหมายเลข ๑ ในบัญชีอัตราภาษีสุรา และค่าธรรมเนียมท้ายพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๔๘๓ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติสุรา (ฉบับที่ ๗) พ.ศ. ๒๕๓๔ และให้ใช้ความในบัญชีอัตราภาษีสุราและค่าธรรมเนียมท้ายพระราชกำหนดนี้แทน

มาตรา ๘ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง เป็นผู้รักษาการตามพระราชกำหนดนี้

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

ยิ่งลักษณ์ ชินวัตร

นายกรัฐมนตรี

บัญชีอัตราภาษีสุราและค่าธรรมเนียม

หมายเลข	รายการ	อัตรา
<p>“๑</p>	<p>ภาษีสุรากลั่นสุราที่ทำในราชอาณาจักร และสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร</p> <p>(๑) สุราแช่</p> <p>(ก) ชนิดเบียร์</p> <p>(ข) ชนิดไวน์และสปาร์กลิงไวน์ที่ทำ จากองุ่น</p> <p>(ค) ชนิดอื่น ๆ นอกจาก (ก) และ (ข)</p>	<p>ตามมูลค่าร้อยละ ๖๐ และ ๓๐๐ บาท ต่อปริมาณหนึ่งลิตรแห่งแอลกอฮอล์ บริสุทธิ์ ซึ่งขึ้นสุราด้วยเครื่องวัดของ กรมสรรพสามิตหรือที่กรมสรรพสามิต รับรอง และหรือ ๓๐ บาทต่อปริมาณ หนึ่งลิตร</p> <p>ตามมูลค่าร้อยละ ๖๐ และ ๒,๐๐๐ บาท ต่อปริมาณหนึ่งลิตรแห่งแอลกอฮอล์ บริสุทธิ์ ซึ่งขึ้นสุราด้วยเครื่องวัดของ กรมสรรพสามิตหรือที่กรมสรรพสามิต รับรอง และหรือ ๓๐๐ บาทต่อปริมาณ หนึ่งลิตร</p> <p>ตามมูลค่าร้อยละ ๒๕ และ ๑,๕๐๐ บาท ต่อปริมาณหนึ่งลิตรแห่งแอลกอฮอล์ บริสุทธิ์ ซึ่งขึ้นสุราด้วยเครื่องวัดของ กรมสรรพสามิตหรือที่กรมสรรพสามิต รับรอง และหรือ ๓๐ บาทต่อปริมาณ หนึ่งลิตร</p>



หมายเลข	รายการ	อัตรา
	<p>(๒) สุรากลับ</p> <p>(ก) ชนิดสุราขาว</p>          <p>(ข) ชนิดอื่น ๆ นอกจาก (ก)</p>	<p>ตามมูลค่าร้อยละ ๕๐ และ ๔๐๐ บาท ต่อปริมาณที่ผลิตแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ ซึ่งขึ้นสุดระดับเครื่องวัดของกรมสรรพสามิตหรือที่กรมสรรพสามิตรับรอง และหรือ ๖๐ บาทต่อปริมาณที่ผลิต</p> <p>ตามมูลค่าร้อยละ ๕๐ และ ๔๐๐ บาท ต่อปริมาณที่ผลิตแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ ซึ่งขึ้นสุดระดับเครื่องวัดของกรมสรรพสามิต หรือที่กรมสรรพสามิตรับรอง และหรือ ๖๐ บาทต่อปริมาณที่ผลิต</p>

**หมายเหตุ** - เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ คือ เนื่องจากวิธีการจัดเก็บภาษีสุราไม่เหมาะสม  
กับสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจในปัจจุบัน สมควรแก้ไขวิธีการจัดเก็บภาษีสุราให้เหมาะสม และโดยที่เป็นกฎหมาย  
เกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต ซึ่งจะต้องได้รับการพิจารณาโดยด่วนและลับเพื่อรักษาประโยชน์ของแผ่นดิน จึงจำเป็นต้อง  
ตราพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้







## กฎกระทรวง

กำหนดชนิดของสุราและอัตราภาษีสุรา

พ.ศ. ๒๕๕๖

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๔๗ (๑) และ (๓) แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๔๗๓ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติสุรา (ฉบับที่ ๓) พ.ศ. ๒๕๓๐ อันเป็นกฎหมายที่มีบทบัญญัติบางประการเกี่ยวกับการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล ซึ่งมาตรา ๒๔ ประกอบกับมาตรา ๓๒ มาตรา ๓๓ มาตรา ๔๑ และมาตรา ๔๓ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย บัญญัติให้กระทำได้โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกกฎกระทรวงไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ให้ยกเลิก

- (๑) กฎกระทรวง กำหนดชนิดของสุราและอัตราภาษีสุรา พ.ศ. ๒๕๔๖
- (๒) กฎกระทรวง กำหนดชนิดของสุราและอัตราภาษีสุรา (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๔๘
- (๓) กฎกระทรวง กำหนดชนิดของสุราและอัตราภาษีสุรา (ฉบับที่ ๓) พ.ศ. ๒๕๕๐
- (๔) กฎกระทรวง กำหนดชนิดของสุราและอัตราภาษีสุรา (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๕๒
- (๕) กฎกระทรวง กำหนดชนิดของสุราและอัตราภาษีสุรา (ฉบับที่ ๕) พ.ศ. ๒๕๕๕

ข้อ ๒ ให้เรียกเก็บภาษีสุราสำหรับสุราที่ทำในราชอาณาจักรและสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรในอัตราที่ตามมูลค่าและตามปริมาณ ดังนี้

รายการ	อัตราภาษี		
	ตามมูลค่า ร้อยละ	ตามปริมาณ	
		หน่วย	หน่วยละ
๑. สุราแข็ง ๑.๑ ซินธิเอติก (๑) ไม่เกิน ๗ ดีกรี	๔๘	ลิตรแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ ลิตร ในจำนวนที่คิดเป็นเงินสูงกว่า	๑๕๕ ๘

รายการ	อัตราภาษี		
	ตามมูลค่า ร้อยละ	ตามปริมาณ	
		หน่วย	หน่วยละ- บาท
(๒) เกินกว่า ๗ สัปดาห์ขึ้นไปเกินเพิ่มจาก อัตราตาม (๑) อีกสี่ร้อยละ	-	อัตรา	๓
๑.๒ ชนิดใหม่และปรับปรุงสิ่งใหม่ที่ทำจากอนุ (๑) ไม่เกิน ๑๕ สัปดาห์ ที่มีราคาขายส่ง ซึ่งผู้ขายไม่เกิน ๖๐๐ บาท โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม	๐	อัตราแห่งและของสองฉบับวิสุทธิ อัตรา ในจำนวนที่คิดเป็นเงินสูงกว่า	๑,๐๐๐ ๒๒๕
(๒) ไม่เกิน ๑๕ สัปดาห์ ที่มีราคาขายส่ง ซึ่งผู้ขายเกินกว่า ๖๐๐ บาท ขึ้นไป โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม	๗๖	อัตราแห่งและของสองฉบับวิสุทธิ อัตรา ในจำนวนที่คิดเป็นเงินสูงกว่า	๑,๐๐๐ ๒๒๕
(๓) เกินกว่า ๑๕ สัปดาห์ขึ้นไปเกินเพิ่ม จากอัตราตาม (๑) และ (๒) อีกสี่ร้อยละ	-	อัตรา	๓
๑.๓ ชนิดอื่น ๆ นอกจาก ๑.๑ และ ๑.๒ (๑) ไม่เกิน ๑๕ สัปดาห์	๕	อัตราแห่งและของสองฉบับวิสุทธิ อัตรา ในจำนวนที่คิดเป็นเงินสูงกว่า	๗๐ ๓๐
(๒) เกินกว่า ๑๕ สัปดาห์ขึ้นไปเกินเพิ่มจาก อัตราตาม (๑) อีกสี่ร้อยละ	-	อัตรา	๓
๒. สุราชนิดอื่น			
๒.๑ ชนิดสุราขาวที่ปราศจากแอลกอฮอล์หรือ สิ่งผสมปรุงแต่ง หรือการปรุงแต่งใด ๆ (๑) ไม่เกิน ๔๐ สัปดาห์	๕	อัตราแห่งและของสองฉบับวิสุทธิ อัตรา ในจำนวนที่คิดเป็นเงินสูงกว่า	๑๕๕ ๕๐
(๒) เกินกว่า ๔๐ สัปดาห์ขึ้นไปเกินเพิ่ม จากอัตราตาม (๑) อีกสี่ร้อยละ	-	อัตรา	๓
๒.๒ ชนิดอื่น ๆ นอกจาก ๒.๑ (๑) ไม่เกิน ๔๕ สัปดาห์	๒๕	อัตราแห่งและของสองฉบับวิสุทธิ อัตรา ในจำนวนที่คิดเป็นเงินสูงกว่า	๒๕๐ ๕๐
(๒) เกินกว่า ๔๕ สัปดาห์ขึ้นไปเกินเพิ่มจาก อัตราตาม (๑) อีกสี่ร้อยละ	-	อัตรา	๓

รายการ	อัตราภาษี		
	ตามมูลค่า ร้อยละ	ตามปริมาณ	
		หน่วย	หน่วยละ- บาท
๒.๓ ชนิดสารสีม่วงทับ			
(๑) ที่นำไปใช้ในการอุตสาหกรรม หรือที่นำไปทำการแปรรูปภาพ ที่ขึ้น สมบัติการที่อธิบดีกำหนด	๐	อัตราแห่งเอกกิโลกรัมสุทธิ อัตรา ใบจำนวนที่คิดเป็นเงินสูงกว่า	๐ ๓
(๒) ที่นำไปใช้ในการแพทย์ เภสัชกรรม และวิทยาศาสตร์ ที่ขึ้น สมบัติการที่อธิบดีกำหนด	๐	อัตราแห่งเอกกิโลกรัมสุทธิ อัตรา ใบจำนวนที่คิดเป็นเงินสูงกว่า	๐ ๐.๐๕
(๓) อื่น ๆ นอกจาก (๑) และ (๒)	๐	อัตราแห่งเอกกิโลกรัมสุทธิ อัตรา ใบจำนวนที่คิดเป็นเงินสูงกว่า	๖ ๐

ข้อ ๓ กฎกระทรวงนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา เป็นต้นไป

ให้ไว้ ณ วันที่ ๓ กันยายน พ.ศ. ๒๕๕๖

กิตติรัตน์ ณ ระนอง

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY

**หมายเหตุ** :- เหตุผลในการประกาศใช้กฎกระทรวงฉบับนี้ คือ โดยที่เป็นการสมควรปรับปรุงการกำหนดชนิดและอัตราภาษีสุราให้สอดคล้องกับการปรับปรุงฐานภาษีและวิธีการคำนวณภาษีสุรา เพื่อให้เหมาะสมกับสภาวะการณ์เศรษฐกิจในปัจจุบัน จึงจำเป็นต้องออกกฎกระทรวงนี้



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY



ภาคผนวก ค.

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY





### กฎกระทรวง

กำหนดหลักเกณฑ์ และวิธีการ ในการกำหนดราคาสุราที่ทำในราชอาณาจักร  
และสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี  
พ.ศ. ๒๕๕๖

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๘ จัตวา วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๔๙๓ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๔๙๓ (ฉบับที่ ๗) พ.ศ. ๒๕๕๖ และมาตรา ๔๗ (๔) แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๔๙๓ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติสุรา (ฉบับที่ ๓) พ.ศ. ๒๕๓๐ อันเป็นพระราชบัญญัติที่มีบทบัญญัติบางประการเกี่ยวกับการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล จี.มาตรา ๒๔ ประกอบกับมาตรา ๓๒ มาตรา ๓๓ มาตรา ๔๑ และมาตรา ๔๓ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย บัญญัติให้กระทำได้โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจึงออกกฎกระทรวงไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ให้ยกเลิกกฎกระทรวง ฉบับที่ ๑๐๒ (พ.ศ. ๒๕๓๔) ออกตามความในพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๔๙๓

ข้อ ๒ การประกาศกำหนดราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราที่ทำในราชอาณาจักรและสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี สำหรับสุราที่ไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้าย หรือราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีหลายราคา ให้อธิบดีประกาศกำหนดตามหลักเกณฑ์และวิธีการ ดังนี้

(๑) กรณีไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้าย ให้ใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายสูงสุดของสุราประเภทชนิด คุณภาพ อย่างเดียวกัน ที่มีแรงแอลกอฮอล์และปริมาณบรรจุเท่ากันหรือใกล้เคียงกันของสุราประเภทนั้น ๆ

(๒) กรณีที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีหลายราคา

(ก) ให้ใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายสูงสุดของสุรา ของผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ ๑ หรือประเภทที่ ๒ ซึ่งเป็นราคาที่สามารถอ้างอิงได้ว่าผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราได้ขายสุรานั้น ตามที่ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุราหรือผู้นำสุรามาเข้ามาในราชอาณาจักรได้แจ้งชื่อไว้ต่ออธิบดีตามแบบและระยะเวลา ที่อธิบดีกำหนด

(๗) ในกรณีที่ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายที่ได้รับอนุญาตแจ้งไว้ต่ำกว่าราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ ๑ หรือประเภทที่ ๒ รายอื่นนอกจากที่ได้แจ้งชื่อไว้ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ให้ใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายสูงสุดของผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ ๑ หรือประเภทที่ ๒ ที่มีราคาสูงสุดในเดือนที่ล่วงมาแล้ว

ข้อ ๓ กฎกระทรวงนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา เป็นต้นไป

ให้ไว้ ณ วันที่ ๓ กันยายน พ.ศ. ๒๕๕๖

กิตติรัตน์ ณ ระนอง

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้กฎกระทรวงฉบับนี้ คือ โดยที่เป็นการสมควรกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการ ในการกำหนดราคาขายส่งช่วงสุดท้าย ของสุราที่ทำในราชอาณาจักรและสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี สำหรับสุราที่ไม่มีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายหรือราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีหลายราคา เพื่อให้การจัดเก็บภาษี เกิดความชัดเจน และเป็นธรรม จึงจำเป็นต้องออกกฎกระทรวงนี้



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY



ภาคผนวก ง.

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY



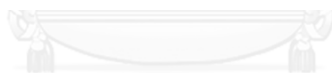
### กฎกระทรวง

กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการ ในการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้าย  
พ.ศ. ๒๕๕๖

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๔๗ (๔) แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๔๙๓ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติสุรา (ฉบับที่ ๓) พ.ศ. ๒๕๓๐ อันเป็นพระราชบัญญัติที่มีบทบัญญัติบางประการเกี่ยวกับการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล ซึ่งมาตรา ๒๔ ประกอบกับมาตรา ๓๒ มาตรา ๓๓ มาตรา ๔๑ และมาตรา ๔๓ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย บัญญัติให้กระทำได้โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจึงออกกฎกระทรวงไว้ดังต่อไปนี้

- ข้อ ๑ ให้ผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ ๑ และประเภทที่ ๒ แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้าย ตามแบบและระยะเวลาที่อธิบดีกำหนด
- ข้อ ๒ กฎกระทรวงนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา เป็นต้นไป

ให้ไว้ ณ วันที่ ๓ กันยายน พ.ศ. ๒๕๕๖  
กิตติรัตน์ ณ ระนอง  
รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY

**หมายเหตุ** :- เหตุผลในการประกาศใช้กฎกระทรวงฉบับนี้ คือ เนื่องจากการเสื่อมภาษีสุราตามมูลค่าสำหรับสุราที่ทำในราชอาณาจักรและสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ต้องใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายเป็นฐานในการคำนวณภาษี ดังนั้น เพื่อให้สามารถตรวจสอบความถูกต้องของราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุราหรือผู้นำสุรามาเข้ามาในราชอาณาจักรได้ จึงจำเป็นต้องออกกฎกระทรวงนี้



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY



ภาคผนวก จ.

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY



กฎกระทรวง  
ฉบับที่ 102 (พ.ศ. 2534)  
ออกตามความในพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 8 จัตวา (1) วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติสุรา (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2534 และมาตรา 47 (4) แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติสุรา (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2510 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกกฎกระทรวงไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 โฆษกเล็กกฎกระทรวง ฉบับที่ 74 (พ.ศ. 2523) ออกตามความในพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

ข้อ 2 การประกาศกำหนดราคาขายสุราที่ทำในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี ในกรณีที่ไม่มีราคาขาย ณ โรงงานสุรา หรือราคาขาย ณ โรงงานสุราที่มีหลายราคา ให้อธิบดีประกาศตามหลักเกณฑ์และวิธีการ ดังนี้

(1) กรณีที่ไม่มีราคาขาย ณ โรงงานสุรา ให้ประกาศกำหนดราคาโดยวิธีใดวิธีหนึ่ง ดังนี้

(ก) ใช้ราคาขาย ณ โรงงานสุรานั้นของสุราประเภท ชนิด แร่งแอลกอฮอล์และปริมาณบรรจุเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน โดยเฉลี่ยต่งน้ำหนักในระยะเวลาสามเดือนที่ล่วงมาแล้ว หากไม่มีราคา เช่นว่านั้น ให้ใช้ราคาขาย ณ โรงงานสุราของโรงงานสุรารายอื่นที่ขายสุราประเภท ชนิด แร่งแอลกอฮอล์และปริมาณบรรจุเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน โดยเฉลี่ยต่งน้ำหนักในระยะเวลาสามเดือนที่ล่วงมาแล้ว

ผลของการคำนวณ ถ้ามีเศษของบาทให้ตัดทศนิยมเพียงสองตำแหน่ง

(ข) ในกรณีที่ไม่มีจากกำหนดราคาขายตาม (ก) ได้ ให้ใช้ราคาจากต้นทุนของสุรานั้นบวกด้วยกำไรตามอัตรามาตรฐานของสุราประเภทนั้น ๆ หากไม่สามารถหาราคาจากต้นทุนได้ ให้ใช้ราคาขายปลีกสูงสุดของสุราในตลาดปกติในเดือนที่ล่วงมาแล้วบวกด้วยกำไรตามอัตรามาตรฐานของสุราประเภทนั้น ๆ

(2) กรณีที่ราคาขาย ณ โรงงานสุรามีหลายราคา ให้ใช้ราคาสูงสุดต่อหน่วยซึ่งยังมีได้หักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนใด ๆ ของสุรานั้นในเดือนที่ล่วงมาแล้ว

ข้อ 3 กฎกระทรวงนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2535 เป็นต้นไป

ให้ไว้ ณ วันที่ 30 ธันวาคม พ.ศ. 2534

สุดี สิงห์เสนีย์

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง



หมายเหตุ:- เหตุผลในการประกาศใช้กฎกระทรวงฉบับนี้ คือ โดยที่เป็นการสมควรกำหนดหลักเกณฑ์ และวิธีการในการประกาศกำหนดราคาขายสุราที่ทำในราชอาณาจักร เพื่อดำเนินเกณฑ์ในการคำนวณ ภาษีสำหรับกรณีที่ไม่มีการขาย ณ โรงงานสุรา หรือราคาขาย ณ โรงงาน สุรา มีหลายราคา ตามมาตรา 8 จัตวา (1) วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติสุรา (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2534 จึงจำเป็นต้องออกกฎกระทรวงนี้

- ข้อสังเกต :-
1. กฎกระทรวง ฉบับที่ 103 (พ.ศ. 2534) ถูกยกเลิกโดยกฎกระทรวง กำหนดชนิดของ สุราและอัตราภาษีสุรา พ.ศ. 2546
  2. กฎกระทรวง ฉบับที่ 104 (พ.ศ. 2534) พิมพ์แทรกไว้ในส่วนในกฎกระทรวง ฉบับที่ 12 (พ.ศ. 2493)
  3. กฎกระทรวง ฉบับที่ 105 (พ.ศ. 2535) พิมพ์แทรกไว้ในส่วนในกฎกระทรวง ฉบับที่ 54 (พ.ศ. 2416)
  4. กฎกระทรวง ฉบับที่ 106 (พ.ศ. 2535) พิมพ์แทรกไว้ในส่วนในกฎกระทรวง ฉบับที่ 12 (พ.ศ. 2493)
  5. กฎกระทรวง ฉบับที่ 107 (พ.ศ. 2537) ถูกยกเลิกโดยกฎกระทรวง กำหนดชนิดของ สุราและอัตราภาษีสุรา พ.ศ. 2546
  6. กฎกระทรวง ฉบับที่ 108 (พ.ศ. 2537) พิมพ์แทรกไว้ในส่วนในกฎกระทรวง ฉบับที่ 12 (พ.ศ. 2493)
  7. กฎกระทรวง ฉบับที่ 109 (พ.ศ. 2539) พิมพ์แทรกไว้ในส่วนในกฎกระทรวง ฉบับที่ 12 (พ.ศ. 2493)
  8. กฎกระทรวง ฉบับที่ 110 (พ.ศ. 2539) ถูกยกเลิกโดยกฎกระทรวง กำหนดชนิดของ สุราและอัตราภาษีสุรา พ.ศ. 2546
  9. กฎกระทรวง ฉบับที่ 111 (พ.ศ. 2539) ถูกยกเลิกโดยกฎกระทรวง กำหนดชนิดของ สุราและอัตราภาษีสุรา พ.ศ. 2546
  10. กฎกระทรวง ฉบับที่ 112 (พ.ศ. 2539) พิมพ์แทรกไว้ในส่วนในกฎกระทรวง ฉบับที่ 12 (พ.ศ. 2493)
  11. กฎกระทรวง ฉบับที่ 113 (พ.ศ. 2540) ถูกยกเลิกโดยกฎกระทรวง กำหนดชนิดของ สุราและอัตราภาษีสุรา พ.ศ. 2546
  12. กฎกระทรวง ฉบับที่ 114 (พ.ศ. 2541) ถูกยกเลิกโดยกฎกระทรวง กำหนดชนิดของ สุราและอัตราภาษีสุรา พ.ศ. 2546
  13. กฎกระทรวง ฉบับที่ 115 (พ.ศ. 2541) พิมพ์แทรกไว้ในส่วนในกฎกระทรวง ฉบับที่ 12 (พ.ศ. 2493)



ภาคผนวก ฉ.

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY



**ประกาศกรมสรรพสามิต**  
**เรื่อง ให้แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุรา**

เพื่อให้การแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุรานิคมิตต่างๆ เป็นไปตามมาตรฐานเดียวกัน อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๘ แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๕๔๓ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๕๔๓ (ฉบับที่ ๗) พ.ศ. ๒๕๕๖ อธิบดีกรมสรรพสามิตจึงกำหนดแบบและระยะเวลาการแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ให้ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุรา แจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราต่ออธิบดีกรมสรรพสามิต ผ่านเจ้าพนักงานสรรพสามิต ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงงานสุราหรือสถานที่ทำสุราตั้งอยู่แล้วแต่กรณี พร้อมกับการยื่นแบบรายการภาษีสุรา ตามแบบรายการภาษีสุรา ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๕๔๓ (สร. ๑๒๐-๑๑) โดยให้ระบุราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราในแบบรายการภาษีสุรา ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๕๔๓ (สร. ๑๒๐-๑๑)

กรณีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราตามวรรคหนึ่งมีการเปลี่ยนแปลงสูงขึ้น ให้ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุราแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้น พร้อมกับการยื่นแบบรายการภาษีสุรา ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๕๔๓ (สร. ๑๒๐-๑๑) และชำระภาษีสุราเพิ่มเติมให้ถูกต้องครบถ้วน โดยให้ระบุราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราที่เปลี่ยนแปลงสูงขึ้นในแบบรายการภาษีสุรา ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๕๔๓ (สร. ๑๒๐-๑๑)

ข้อ ๒ ให้ผู้ประสงค์จะนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักรแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตผ่านเจ้าพนักงานสรรพสามิต ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่เป็นผู้มีอำนาจออกใบอนุญาตให้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร พร้อมกับการยื่นแบบการขออนุญาตนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ตามมาตรา ๖ แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๕๔๓ (ส. ๒/๓๔) โดยให้ระบุราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราในแบบการขออนุญาตนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ตามมาตรา ๖ แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. ๒๕๔๓ (ส. ๒/๓๔)

กรณีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราตามวรรคหนึ่งมีการเปลี่ยนแปลงสูงขึ้น ให้ผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักรแจ้งราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้นต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตผ่านเจ้าพนักงานสรรพสามิตผู้ออกใบอนุญาตให้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่เป็นผู้ออกใบอนุญาตให้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร พร้อมกับการยื่นแบบรายการภาษีสุราและชำระภาษีสุราเพิ่มเติมให้ถูกต้องครบถ้วน

ข้อ ๓ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันออกประกาศเป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ ๔ กันยายน พ.ศ. ๒๕๕๖

  
(นายสมชาย ชูสวัสดิ์)  
อธิบดีกรมสรรพสามิต



ภาคผนวก ช.

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY



ประกาศกรมสรรพสามิต

เรื่อง กำหนดแบบและระยะเวลาให้ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา และผู้ได้รับใบอนุญาตให้ป่าสุราเข้ามาใน  
ราชอาณาจักรแจ้งชื่อผู้ได้รับใบอนุญาตให้ขายสุราประเภทที่ 1 หรือประเภทที่ 2  
กรณีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายมีหลายราคา

อาศัยอำนาจตามความใน (ก) ของ (2) ของข้อ 2 แห่งกฎกระทรวง กำหนดหลักเกณฑ์ และ  
วิธีการในการกำหนดราคาสุราที่ทำในราชอาณาจักร และที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการ  
คำนวณภาษี พ.ศ. 2556 อธิบดีกรมสรรพสามิตจึงกำหนดแบบและระยะเวลาให้ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา  
และผู้ได้รับใบอนุญาตให้ป่าสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ที่ประสงค์จะใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายสูงสุดของสุรา  
ของผู้ได้รับใบอนุญาตให้ขายสุราประเภทที่ 1 หรือประเภทที่ 2 เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีสุรกรณ  
ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราที่มีหลายราคา ไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ให้ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุราตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 แจ้ง  
ชื่อผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 1 หรือประเภทที่ 2 ที่ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุราจะใช้ราคาขายส่งช่วง  
สุดท้ายสูงสุดของสุรา เพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีสุรา กรณีราคาขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราที่มีหลาย  
ราคาตามแบบท้ายประกาศนี้ โดยให้แจ้งต่อเจ้าพนักงานสรรพสามิต ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงงาน  
สุราตั้งอยู่ ก่อนยื่นแบบรายการภาษีสุรา

กรณีผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรา ประสงค์จะเปลี่ยนแปลงชื่อผู้ได้รับใบอนุญาตให้ขายสุรา  
ประเภทที่ 1 หรือประเภทที่ 2 ตามวรรคหนึ่ง ให้แจ้งเปลี่ยนแปลงต่อเจ้าพนักงานสรรพสามิต ณ สำนักงาน  
สรรพสามิตพื้นที่ที่โรงงานสุราตั้งอยู่ ก่อนการใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายสูงสุดของผู้ได้รับใบอนุญาตให้ขายสุรา  
ประเภทที่ 1 หรือประเภทที่ 2 รายใหม่ ไม่น้อยกว่า 15 วัน

ข้อ 2 ให้ผู้ได้รับใบอนุญาตป่าสุราเข้ามาในราชอาณาจักรตามมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติ  
สุรา พ.ศ. 2493 แจ้งชื่อผู้ได้รับใบอนุญาตให้ขายสุราประเภทที่ 1 ที่ผู้ได้รับใบอนุญาตป่าสุราเข้ามาใน  
ราชอาณาจักร จะใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้ายสูงสุดของสุราเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีสุรา กรณีราคา  
ขายส่งช่วงสุดท้ายของสุราที่มีหลายราคาตามแบบท้ายประกาศนี้ โดยให้แจ้งต่อเจ้าพนักงานสรรพสามิต ณ

สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่เป็นผู้ออกใบอนุญาตให้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ก่อนนำสุราเข้ามาใน  
ราชอาณาจักร

กรณีผู้ได้รับใบอนุญาตให้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ประสงค์จะเปลี่ยนแปลงชื่อผู้ได้รับ  
ใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 1 ตามวรรคหนึ่ง ให้แจ้งเปลี่ยนแปลงต่อเจ้าพนักงานสรรพสามิต ณ สำนักงาน  
สรรพสามิตพื้นที่เป็นผู้ออกใบอนุญาตให้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร ก่อนการใช้ราคาขายส่งช่วงสุดท้าย  
สูงสุดของสุราของผู้ได้รับใบอนุญาตให้ขายสุราประเภทที่ 1 รายใหม่ ไม่น้อยกว่า 15 วัน

ข้อ 3 ประกาศนี้ใช้บังคับตั้งแต่วันออกประกาศเป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ 4 กันยายน พ.ศ. 2556

นาย พูลสวัสดิ์

อธิบดีกรมสรรพสามิต





ภาคผนวก ซ.

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY



ประกาศกรมสรรพสามิต  
เรื่อง กำหนดแบบแจ้งราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม

เพื่อประโยชน์ในการกำหนดมูลค่าของสินค้า และเพื่อให้การแจ้งราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม  
ของสินค้าประเภทต่างๆ เป็นไปตามมาตรฐานเดียวกัน เกิดประสิทธิภาพและประสิทธิผลในการจัดเก็บภาษี

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๑๑๗ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗  
ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ ๒) พ.ศ. ๒๕๓๔ ยอิจติกรมสรรพสามิตออก  
ประกาศไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ให้ยกเลิกแบบแจ้งราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม (แบบ ภาษ. ๐๑-๔๔) ตามมาตรา ๑๑๗  
แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ที่บังคับใช้อยู่ก่อนประกาศนี้มีผลใช้บังคับ

ข้อ ๒ กำหนดแบบแจ้งราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ตามมาตรา ๑๑๗ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ ดังนี้

๒.๑ แบบ ภาษ. ๐๑-๔๔ ท้ายประกาศนี้ ใช้สำหรับแจ้งราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมสินค้า  
ทุกประเภทยกเว้นสินค้าน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน

๒.๒ แบบ ภาษ. ๐๑-๔๔/๑ ท้ายประกาศนี้ ใช้สำหรับแจ้งราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมสินค้า  
น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน

ข้อ ๓ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศเป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ ๖ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๕๔

(นายพงษ์ภาณุ เศวตรุนทร์)

อธิบดีกรมสรรพสามิต





ข้อ 3 รายละเอียดโครงสร้างราคาขาย ณ วัตถุประสงค์กรม (ให้กรอกรายละเอียดโครงสร้างราคาขาย ณ วัตถุประสงค์กรม ทุกรายการที่ได้แสดงไว้ในข้อ 2)  
 (1) ลำดับที่..... (2) ประเภทที่ดิน..... ไร่/เศษ.....  
 (3) ทะเบียนรังวัดที่ (เฉพาะเจ้าหน้าที่) .....

รายการ	ราคา	รวม	หมายเหตุ
① ค่าวัสดุปลูกทางตรง (ไปตรงๆ) . . . . . = 1.1 + ..... + ๖๖๖			
1.1.....			
1.2.....			
1.3.....			
1.4.....			
1.5.....			
๖๖๖			
② ค่าแรงงานทางตรง . . . . .			
③ ค่าใช้จ่ายในการผลิต . . . . . = 3.1 + ..... + 3.7			
3.1 ค่าวัสดุต้นทางอื่น			
3.2 ค่าวัสดุสิ้นเปลือง			
3.3 ค่าแรงงานทางอื่น			
3.4 ค่าสาธารณูปโภคและพลังงานอื่น ๆ			
3.5 ค่าเสื่อมราคาสินค้า			
3.6 ค่าลิขสิทธิ์หรือค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมที่เกี่ยวข้องกับลิขสิทธิ์หรือค่าสิทธิ			
3.7 ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ			
④ ต้นทุนการผลิตสินค้า = ① + ② + ③			
⑤ กำไร			
⑥ ราคาขายที่ยังไม่รวมภาษีสรรพสามิต = ④ + ⑤			
⑦ ภาษีสรรพสามิต = (⑥ X อัตราภาษี) / (1 - (1.1 X อัตราภาษี))			
⑧ ภาษีกับเพิ่มเพื่อภาระทางภาษี . . . . . = (⑦ X 10%)			
⑨ รวมภาษีสรรพสามิตที่ต้องชำระ . . . . . = ⑦ + ⑧			
⑩ ราคาขาย ณ วัตถุประสงค์กรมที่มีเป็นมูลค่าในการคำนวณภาษี . . . . . = ⑥ + ⑨			
⑪ ราคาขายปลีกที่แนะนำ (Suggested Retail Price : SRP) (ถ้ามี) . . . . .			


หมายเหตุ : กรณีการแจ้งราคาสินค้ามากกว่า 1 รายการ ให้กรอกรายละเอียดโครงสร้างต้นทุนของรายการที่เลือกตามแบบฟอร์มข้อ 3

ข้าพเจ้ายอมรับว่ารายการที่แสดงไว้ถูกต้องและตรงถ้วนตรงกับความเป็นจริงทุกประการ

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

หมายเหตุ : 1. การแจ้งราคาขาย ณ วัตถุประสงค์กรมตามแบบ ภ.ศ. 01-46 เป็นการประเมินตนเองของผู้มีหน้าที่เสียภาษี (Self-Assessment) และเป็นราคาที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ขายให้แก่ผู้ซื้อจริง ต้องแจ้งไม่น้อยกว่าเจ็ดวันก่อนวันเริ่มจำหน่ายสินค้า เพื่อการสรรพสามิตจะนำไปเป็นประโยชน์ในการกำหนดมูลค่าของสินค้าเพื่อเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี

2. ถ้าจะมีการเปลี่ยนแปลงราคาที่ได้แจ้งไว้แล้ว ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมแจ้งราคาที่เปลี่ยนแปลงต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ไม่น้อยกว่าเจ็ดวันก่อนวันที่จะมีการเปลี่ยนแปลงราคาตามมาตรา 117 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

 <b>กรมทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม</b>	<b>วิธีการออกแบบแจ้งราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม</b> <b>ตามมาตรา 117 แห่งพระราชบัญญัติ</b> <b>ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527</b>	<b>ภษ.</b> <b>01-44</b>
	<b>(สำหรับสินค้าทุกประเภทยกเว้นสินค้าน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน)</b>	

**ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบ ภษ. 01-44**

ได้แก่ ผู้ประกอบอุตสาหกรรม ตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ยกเว้นผู้ประกอบการอุตสาหกรรมสินค้าน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน

ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมตามมาตรา 4 หมายความว่า เจ้าของหรือผู้จัดการหรือบุคคลอื่นซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรม

โรงอุตสาหกรรมตามมาตรา 4 หมายความว่า สถานที่ที่ใช้ในการผลิตสินค้า รวมตลอดทั้งบริเวณแห่งสถานที่นั้น และให้หมายความรวมถึงเครื่องชั่งเครื่องตวงด้วย

**การแสดงรายการในแบบ ภษ.01-44**

- ให้กรอกรายการที่เกี่ยวข้องทุกรายการให้อ่านได้ง่าย ชัดเจน และถูกต้องสมบูรณ์โดยการเขียนหรือพิมพ์ก็ได้
- กรณีชื่อผู้ประกอบการอุตสาหกรรมเป็นชาวต่างประเทศที่มีชื่อและชื่อสกุลเป็นภาษาอังกฤษ ให้กรอกชื่อและชื่อสกุลด้วยภาษาอังกฤษตัวพิมพ์ใหญ่

**รายการสินค้าพร้อมรายละเอียดโครงสร้างราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม**

ข้อ 1 ให้เลือกวงเป็นการจำหน่ายสินค้าภายในประเทศหรือส่งออกไปยังต่างประเทศ อย่างใดอย่างหนึ่ง โดยใส่เครื่องหมาย "✓" ลงในช่อง "○" หน้าข้อความนั้น

ข้อ 2 ให้กรอกรายละเอียดของสินค้าที่แจ้งราคาในครั้งนี้

- ข้อ (1) ให้กรอกตัวเลขตามจำนวนรายการสินค้าที่แจ้งราคา
- ข้อ (2) ให้กรอกประเภทที่กีดอัตราภาษีสรรพสามิต ตั้งแต่ประเภทที่ 02.01 ถึง 08.00 ตามรายการสินค้าที่แจ้งราคา
- ข้อ (3) ให้กรอกชนิดสินค้าและรายละเอียดประกอบของสินค้าทุกรายการที่แจ้งราคา เช่น แบริดเดอร์ รอยนต์ รอยกานยนต์ อ่างไฟฉาย โทรศัพท์มือถือ ฯลฯ
- ข้อ (4) ให้กรอกตราสินค้า (ยี่ห้อ) ที่แจ้งราคา
- ข้อ (5) ให้กรอกรุ่นหรือรหัสสินค้าที่แจ้งราคา

ข้อ (6) ให้กรอกขนาดของสินค้าที่แจ้งราคา เช่น ขนาดปริมาตรบรรจุ (เครื่องดื่ม) ขนาดบีกี่ลู (เครื่องปรับอากาศ) ขนาดโวลท์ (แบตเตอรี่) ขนาดความจุกระบอกสูบ (รถยนต์) เป็นต้น

ข้อ (7) ให้กรอกหน่วยของสินค้า เช่น ลิตร/มิลลิลิตร (เครื่องดื่ม และน้ำหอม) ยูนิต (เครื่องปรับอากาศ) ก้อน/โหล (แบตเตอรี่ อ่างไฟฉาย) เป็นต้น

ข้อ (8) ให้กรอกรายชื่อของสินค้าที่รวมภาษีสรรพสามิตที่พึงชำระไว้แล้ว (ตามข้อ ๒)

ข้อ (9) หมายเหตุ ให้กรอกรายการอื่นๆ ที่ไม่กำหนดไว้ในแบบ

ข้อ 3 ให้กรอกรายละเอียดโครงสร้างราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ของสินค้าทุกรายการที่ได้แสดงไว้ใน ข้อ 2

ต้นทุน (Cost) หมายถึง รายจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้เกิดสินค้า ซึ่งอาจจ่ายเป็นเงินสด สินค้าหรืออื่น ทุนเรือนหุ้น การให้บริการ หรือการก่อหนี้

ทั้งนี้ รวมถึงผลขาดทุนที่วัดค่าเป็นต้นทุนได้ก็เกี่ยวข้องโดยตรงกับการได้มาซึ่งสินค้า ซึ่งต้นทุนหลักในการผลิตสินค้าสามารถจำแนกออกเป็น 3 ประเภทใหญ่ๆ คือ

- ① ค่าวัสดุทางตรง (Direct Material) หมายถึง ต้นทุนของวัตถุดิบที่เป็นส่วนสำคัญในการผลิตสินค้า สามารถระบุได้อย่างชัดเจนว่าเป็นของสินค้าใด (กรณีไม่สามารถระบุรายละเอียดให้ใช้เลขสารบบ)
- ② ค่าแรงงานทางตรง (Direct labor) หมายถึง ต้นทุนที่จ่ายแก่แรงงานที่ทำหน้าที่ในการผลิตสินค้าโดยตรง เช่น ค่าแรงของพนักงานคุมเครื่องจักรในโรงงาน พนักงานประกอบ เป็นต้น
- ③ ค่าใช้จ่ายในการผลิต (Manufacturing Overhead) หมายถึง ต้นทุนที่ต้องใช้ในการผลิตอื่น ๆ นอกเหนือจากค่าวัสดุทางตรงและค่าแรงงานทางตรง ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในโรงงาน และไม่อาจคิดเข้าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์โดยตรง ค่าใช้จ่ายเหล่านี้ ได้แก่

3.1 ค่าวัสดุดิบทางอ้อม หมายถึง ต้นทุนของ วัสดุดิบที่ต้องใช้ในการผลิตอาจไม่สามารถระบุได้อย่างชัดเจน ว่าเป็นของสินค้าชนิดใดหรือมีมูลค่าน้อยมาก เมื่อเทียบกับ มูลค่าของสินค้าที่ผลิต เช่น น็อต ตะปู ไขควง เป็นต้น

3.2 ค่าวัสดุสิ้นเปลือง หมายถึง วัสดุที่ใช้ในการ ผลิตซึ่งจะใช้หมดไปในระยะเวลาสั้น เช่น เครื่องเขียนแบบ พิมพ์ต่าง ๆ กระดาษชำระ ดินสอ ฯลฯ

3.3 ค่าแรงงานทางอ้อม หมายถึง ต้นทุนที่จ่าย ให้แก่แรงงานที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการผลิตสินค้า เช่น พนักงานรักษาความปลอดภัย พนักงานทำความสะอาด พนักงานควบคุมอิมพอร์ต พนักงานดูการ พนักงานรับรถยนต์ และอื่นๆ หรือ ค่าแรงงานที่เกิดขึ้นในแผนกบริการต่างๆ เช่น แผนกแพทย์ แผนกคลังพัสดุ แผนกบัญชีการเงิน แผนก การตลาด แผนกซ่อมบำรุงเครื่องจักร เป็นต้น

3.4 ค่าสาธารณูปโภคและพลังงานอื่น ๆ เช่น ค่าไฟฟ้า ค่าโทรศัพท์ ค่าโทรสาร ค่าเชื้อเพลิง และอื่นๆ

3.5 ค่าเสื่อมราคาสินทรัพย์ หมายถึง มูลค่า เสื่อมสภาพหรือสึกหรอของสินทรัพย์ที่ใช้ประโยชน์ในการผลิต เช่น ค่าเสื่อมของอาคาร และเครื่องจักร อุปกรณ์ต่างๆ เป็นต้น

3.6 ค่าลิขสิทธิ์หรือค่าสิทธิและค่าธรรมเนียมที่ เกี่ยวข้องกับค่าลิขสิทธิ์ หรือค่าสิทธิหรืออื่นๆ หมายถึง ค่าตอบแทนเพื่อการใช้ เช่น การใช้สิทธิบัตร เครื่องหมาย การค้าแบบหรือหุ่นจำลอง แขนงฉิ่ง สูตรหรือกรรมวิธีใด ๆ หรือเพื่อตอบสนองเหตุเกี่ยวกับประการณ์ทางอุตสาหกรรม ทางพาณิชย์ หรือทางวิทยาศาสตร์ และค่าธรรมเนียมที่ เกี่ยวข้องกับสิทธิ หรืออื่นๆ

3.7 ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ หมายรวมถึง ค่าใช้จ่าย เกี่ยวกับการใช้อาคารสถานที่ ค่าซ่อมแซมและบำรุงรักษา อุปกรณ์ ค่าเบี้ยประกันทรัพย์สิน ค่าภาษีและบรรจู่ตีบต่อสินค้า ค่าขนส่งสินค้าที่เกิดขึ้นก่อนการจำหน่ายสินค้า ค่าใช้จ่ายใน การขายและบริการที่เกี่ยวข้องกับการผลิต และค่าใช้จ่ายอื่นใด ที่เกิดขึ้นจากการผลิต หรือการจ้างผลิต หรือการผลิตแทน เป็นต้น

④ ต้นทุนการผลิตสินค้า หมายถึง ผลรวมของค่า วัสดุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง ค่าใช้จ่ายในการผลิต

⑤ ค่าไร หมายถึง ส่วนต่างของราคาขาย ณ โรง ผลิตหรือกรรมที่ยังไม่รวมภาษีสรรพสามิตกับต้นทุนการผลิต สินค้า

⑥ ราคาขายที่ยังไม่รวมภาษีสรรพสามิต หมายถึง ผลรวมของต้นทุนการผลิตสินค้า และค่าไร

⑦ ภาษีสรรพสามิต หมายถึง ภาษีสรรพสามิตที่ เรียกเก็บจากสินค้าตามพระราชบัญญัติพัสดุศรัทธาภาษี สรรพสามิต พ.ศ. 2527

⑧ ภาษีเก็บเพิ่มเพื่อกระทรวงมหาดไทย หมายถึง ภาษีที่เก็บเพิ่มขึ้นตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติจัดสรร เงินภาษีสรรพสามิต ให้แก่กระทรวงมหาดไทยในอัตรา ร้อยละ 10 ของภาษีสรรพสามิต

⑨ รวมภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระ หมายถึง ผลรวมของภาษีสรรพสามิตและภาษีเก็บเพิ่มเพื่อ กระทรวงมหาดไทย

⑩ ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ที่ใช้เป็นมูลค่า ในการค้าขายภาษี หมายถึง ราคาสินค้าที่รวมค่าไรและ ภาวะภาษีสรรพสามิตที่ได้ชำระจริงหรือที่พึงต้องชำระ หรือที่ พึงต้องชำระเมื่อมีการขายสินค้าจากโรงอุตสาหกรรมไม่ว่า จะเรียกเก็บในลักษณะใด ๆ ก็ตามในอัตราปกติ ซึ่งต้อง ไม่ต่ำกว่าราคารวมที่คำนวณจาก ④ ต้นทุนการผลิตสินค้า ⑤ ค่าไร ⑥ รวมภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระ

⑪ ราคาขายปลีกที่แนะนำ (Suggested Retail Price : SRP) หมายถึง ราคาสินค้าทอดสุดท้ายที่แนะนำให้ ผู้ขายปลีกขายให้กับผู้บริโภค โดยรวมค่าไรปกติที่ได้ชำระ จริงหรือที่พึงต้องชำระ หรือที่พึงต้องชำระ เมื่อมีการขาย สินค้าไม่ว่าจะขายในลักษณะใด อาทิ ขายสินค้าพร้อมของ แถม ขายสินค้าเป็นแพ็คเกจ เป็นต้น และไม่ว่าจะเรียกเก็บ ในลักษณะใด ๆ ก็ตามในอัตราปกติ

**กำหนดเวลา และสถานที่ยื่นแบบ ภษ.01-44**

● **กำหนดเวลายื่นแบบ**

การแจ้งราคาขายสินค้าที่ผลิตขึ้นใหม่หรือเปลี่ยนแปลงราคาขายสินค้าที่แจ้งไว้ครั้งก่อน ต้องแจ้งไม่น้อยกว่า 7 วัน ก่อนวันเริ่มจำหน่ายสินค้าหรือก่อนวันที่จะมีเปลี่ยนแปลงราคาขาย

● **การขยายเวลายื่นแบบ**

กำหนดเวลาการยื่นแบบ หากผู้มีหน้าที่ยื่นแบบ มีเหตุจำเป็นจะไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ ให้ขอผู้มีนิติสิทธิ ซึ่งอธิบดีมีอำนาจสั่งขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปได้ตามความจำเป็นแก่กรณี (มาตรา 14)

● **สถานที่ยื่นแบบ**

ให้ยื่น ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่โรงอุตสาหกรรม ตั้งอยู่

**กรณีสินค้าที่ได้รับการยกเว้น หรือลดหย่อน หรือคืนภาษีสำหรับสินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร**

การยกเว้นหรือลดหย่อน หรือลดอัตราภาษี หรือคืนภาษีดังกล่าว เป็นการได้รับสิทธิชั่วคราวที่มีเงื่อนไข ดังนั้น ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมจำเป็นต้องแสดงรายละเอียดใบเอกสารประกอบทุกครั้งที่ต้องใช้สิทธิดังกล่าว

**ข้อควรปฏิบัติ**

(1) กรณีที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมผลิตสินค้าใหม่ หรือมีการปรับเปลี่ยนรุ่น หรือปรับเปลี่ยนรูปแบบ หรือขึ้นโต๊ะให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมแนบภาพถ่าย แบบเสนอขาย แผ่นพับหรือโบ โฆษณาสินค้าหรืออื่นใดซึ่งแสดงถึงรายละเอียดสินค้าและราคาขายปลีกที่แนะนำ (ถ้ามี)

(2) การคำนวณราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม หากมีการปันส่วนต้นทุนการผลิตและกำไร ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมต้องแนบเอกสารแสดงรายละเอียดวิธีการคำนวณให้ได้มาซึ่งต้นทุนการผลิตและกำไร หรือราคา ณ โรงอุตสาหกรรมดังกล่าวของการผลิตในแต่ละรายการ ตลอดจนแนบเอกสารประกอบ เช่น สัญญาจ่ายค่าลิขสิทธิ์ สำเนาใบกำกับภาษีค่าวัตถุดิบ สำเนาใบสั่งซื้อสินค้าจากลูกค้า เป็นต้น

โปรดแนบเอกสารดังกล่าวมาพร้อมกับการยื่นแบบ ภษ. 01-44









ภาคผนวก ฉ.

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY





พระราชบัญญัติสุรา

พ.ศ.2493

ในพระปรมาภิไธยของเจ้าพระยาอภัยภูเบศร

วังสีก กรมขุนธำมทรณทร

ผู้สำเร็จราชการแทนพระองค์

ให้ไว้ ณ วันที่ 6 มีนาคม พ.ศ.2493

เป็นปีที่ 5 ในรัชกาลปัจจุบัน

โดยที่เป็นการสมควรปรับปรุงกฎหมายว่าด้วยสุรา

พระมหากษัตริย์โดยคำแนะนำและยินยอมของรัฐสภาจึงมีพระบรมราชโองการ ให้ตราพระราชบัญญัติขึ้นไว้ ดังต่อไปนี้

มาตรา 1 พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า "พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

มาตรา 2<sup>(1)</sup> พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

มาตรา 3 ให้ยกเลิกกฎหมายลักษณะขึ้นใน ชุดศักราช 1249 พระราชบัญญัติลักษณะขึ้นในเพิ่มเติม พุทธศักราช 2457 พระราชบัญญัติแก้ไขลักษณะขึ้นใน พุทธศักราช 2459 พระราชบัญญัติลักษณะขึ้นในเพิ่มเติม พุทธศักราช 2460 พระราชบัญญัติลักษณะขึ้นในแก้ไขเพิ่มเติม พุทธศักราช 2467 พระราชบัญญัติลักษณะขึ้นในแก้ไขเพิ่มเติม พุทธศักราช 2469 พระราชบัญญัติลักษณะขึ้นในแก้ไขเพิ่มเติม พุทธศักราช 2476 พระราชบัญญัติลักษณะขึ้นในแก้ไขเพิ่มเติม พุทธศักราช 2476 (ฉบับที่ 2) พระราชบัญญัติลักษณะขึ้นใน (ฉบับที่ 3) พุทธศักราช 2485 และพระราชบัญญัติลักษณะขึ้นใน (ฉบับที่ 4) พุทธศักราช 2486

มาตรา 4 ในพระราชบัญญัตินี้

"รัฐมนตรี" หมายความว่า รัฐมนตรีผู้รักษาการตามพระราชบัญญัตินี้

"อธิบดี" หมายความว่า อธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ทำการแทน

"เจ้าพนักงานสรรพสามิต" หมายความว่า เจ้าพนักงานกรมสรรพสามิต ซึ่งอธิบดีแต่งตั้งให้มี

จำนวนและหน้าที่เพื่อปฏิบัติกรให้เป็นไปตามพระราชบัญญัติ<sup>๑</sup>

“พนักงานเจ้าหน้าที่” หมายความว่า เจ้าพนักงานสรรพสามิตและผู้ซึ่งอธิบดีแต่งตั้งให้มีอำนาจและหน้าที่เพื่อปฏิบัติกรให้เป็นไปตามพระราชบัญญัติ<sup>๑</sup>

“สุรา” หมายความว่า วัตถุที่หลายหรือของผสมที่มีแอลกอฮอล์ซึ่งสามารถดื่มกินได้เช่นเดียวกับน้ำสุราหรือซึ่งดื่มกินไม่ได้ แต่เมื่อได้ผสมกับน้ำหรือของเหลวอย่างอื่นแล้ว สามารถดื่มกินได้เช่นเดียวกับน้ำสุรา

“สุราแท้” หมายความว่า สุราที่ไม่ได้กลั่นและให้หมายความรวมถึงสุราแท้ที่ได้ผสมกับสุรากลั่นแล้ว แต่ยังมีแรงแอลกอฮอล์ไม่เกินสิบห้าลิกิริด้วย

“สุรากลั่น” หมายความว่า สุราที่ได้กลั่นแล้วและให้หมายความรวมถึงสุรากลั่นที่ได้ผสมกับสุราแท้แล้ว แต่มีแรงแอลกอฮอล์เกินกว่าสิบห้าลิกิริด้วย

“เชื้อสุรา” หมายความว่า แป้งเชื้อสุรา แป้งข้าวหมักหรือเชื้อใด ๆ ซึ่งเมื่อหมักกับวัตถุหรือของเหลวอื่นแล้วสามารถทำให้เกิดแอลกอฮอล์ที่ใช้ทำสุราได้

#### หมวด ๑

#### การทำสุรา และการนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร

มาตรา ๖ ห้ามมิให้ผู้ใดทำสุรา หรือมีลักษณะหรือเครื่องกลั่นสำหรับทำสุราไว้ในครอบครอง เว้นแต่จะได้รับใบอนุญาตจากอธิบดีการออกใบอนุญาตให้ทำสุราสำหรับใช้ในข้านเรือน ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา ๖ ทวิ<sup>(๑)</sup> ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุรา ต้องปฏิบัติตามวิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดว่าด้วยกรรมวิธีเกี่ยวกับการทำสุรา การใช้วัตถุดิบ ระยะเวลาและวิธีการเก็บสุรา ชนิดของสุราและแรงแอลกอฮอล์ จำนวนสุราที่ไว้ทำและขายในท้องที่ที่กำหนด

มาตรา ๗<sup>(๒)</sup> ห้ามมิให้ผู้ใดนำสุรากลั่นกว่าหนึ่งลิตรเข้ามาในราชอาณาจักร เว้นแต่จะได้รับใบอนุญาตจากเจ้าพนักงานสรรพสามิต

การนำสุราเข้ามาในราชอาณาจักร เพื่อเป็นตัวอย่างสินค้าหรือมิใช่เพื่อการค้า อธิบดีมีอำนาจผ่อนผันให้นำเข้ามา ได้ ตามจำนวนและทางด่านศุลกากรที่อธิบดีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา โดยไม่ให้ออกขอรับใบอนุญาตขทบัญญัติในมาตรา<sup>๑</sup> มิใช่ใช้บังคับแก่ผู้ทำการตามหน้าที่ผู้ขนส่งโดยสุจริต

หมวด 2

ภาษีสุรา

---

มาตรา 7<sup>(3)</sup> ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุรานั้นจะจำหน่ายสุราสำหรับใช้ในบ้านเรือนเพื่อเสวยภาษีสำหรับสุราที่ทำไว้ก่อนขนสุราออกจากโรงงานตามอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวง การเสวยภาษีให้กระทำโดยการปิดแสตมป์สุราที่ภาชนะบรรจุสุราในความควบคุมของพนักงานเจ้าหน้าที่ เว้นแต่ในกรณีที่รัฐมนตรีเห็นสมควรเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีจะกำหนดวิธีการเสวยภาษี โดยวิธีอื่นโดยออกเป็นกฎกระทรวงก็ได้

(1) ในกรณีที่ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุราส่งสุราที่ตนทำในราชอาณาจักรออกไปนอกราชอาณาจักร ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุราอาจขอยกเว้นภาษีสุราสำหรับสุราที่จะส่งออกไปนอกราชอาณาจักรนั้นได้ โดยต้องปฏิบัติตามวิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวงเกี่ยวกับการขอและการยกเว้นภาษีสุรา การเก็บและการขนสุราดังกล่าวออกจากโรงงานสุราเพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักร

ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงสุราหรือภาชนะบรรจุสุราตามมาตรา 22 ให้ผู้ได้รับอนุญาตปิดแสตมป์สุราใหม่ที่ภาชนะบรรจุสุรา โดยไม่ต้องเสวยภาษีอีก

มาตรา 7 ทวิ<sup>(2)</sup> ในกรณีที่มิใช่กฎกระทรวงกำหนดวิธีการเสวยภาษี โดยวิธีอื่นนอกจากวิธีการปิดแสตมป์สุราตามมาตรา 7 ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุราต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวงดังกล่าว

มาตรา 7 ทริ<sup>(3)</sup> กฎกระทรวงกำหนดวิธีการเสวยภาษี โดยวิธีอื่นนอกจากวิธีการปิดแสตมป์สุรานั้นตามมาตรา 7 ไม่กระทบกระเทือนการเสวยภาษีสุราที่ได้กระทำโดยวิธีปิดแสตมป์สุราไปแล้วก่อนวันที่กฎกระทรวงดังกล่าวใช้บังคับบรรดาแสตมป์สุราที่ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุราซื้อไว้ก่อนวันที่กฎกระทรวงใช้บังคับ และยังมิได้ใช้ปิดภาชนะบรรจุสุราให้ใช้เป็นเดรสิดในการเสวยภาษีสุราได้โดยวิธีส่งคืนแสตมป์สุรดังกล่าว

มาตรา 8<sup>(4)</sup> ผู้นำสุราเข้ามาในราชอาณาจักรจะต้องเสวยภาษีสุรา โดยปิดแสตมป์สุราที่ภาชนะบรรจุสุราตามอัตราที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง เว้นแต่สุรานั้นมีปริมาณไม่เกินหนึ่งลิตร และได้ปิดภาชนะที่บรรจุแล้ว การปิดแสตมป์สุราจะต้องปิดก่อนขนผ่านด่านศุลกากร แล้วจึงขออนุญาตให้นำไปปิด ณ สถานที่อื่น ในความควบคุมของพนักงานเจ้าหน้าที่ก็ได้

ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงการขนบรรจุสุรานั้นตามความในมาตรา 22 ผู้ได้รับใบอนุญาตจะต้อง

ปิดแลคมปีสุราที่ภาระณะใหม่จิกสิ่งหนึ่ง

มาตรา ๘ ทวิ<sup>(๕)</sup> (ยกเลิก)

มาตรา ๘ ศรี<sup>(๖)</sup> ในกรณีที่พระราชบัญญัตินี้กำหนดให้เสียภาษีสุราในอัตราที่จกตามมูลค่าและตามปริมาณ ให้เสียภาษีในอัตราที่คิดเป็นเงินสูงกว่า

มาตรา ๘ จีควา<sup>(๑)</sup> การเสียภาษีสุราตามมูลค่านั้น ให้เสียมูลค่าตาม (๑) และ (๒) โดยให้รวมภาษีสุราที่พึงเสียชำระด้วย ดังนี้

(๑) ในกรณีสุราที่ทำในราชอาณาจักร ให้เสียตามราคาขาย ณ โรงงานสุรา

ในกรณีไม่มีราคาขาย ณ โรงงานสุรา หรือราคาขาย ณ โรงงานสุราดังกล่าวมีหลายราคา ให้เสียตามราคาที่จะจับประกาศ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนด ในกฎกระทรวงเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี จจับดี โดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศมูลค่าของสุราที่ทำในราชอาณาจักร เพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี โดยกำหนดจากราคาขาย ณ โรงงานสุราในศาลาปกติได้

(๒) ในกรณีสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ให้เสียราคา ซี. ไอ.เอฟ. ของสุรารวมด้วยจากรขาเข้า ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาแต่ไม่รวมสิ่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดในหมวด ๔ ลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร

ในกรณีที่ผู้นำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดจากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน หรือตามกฎหมายอื่นให้นำจากรขาเข้าซึ่งได้รับยกเว้นหรือลดจกอัตราดังกล่าวมารวมในการคำนวณมูลค่าตาม (๒) ด้วยราคา ซี. ไอ.เอฟ. ตาม (๒) ได้แก่ราคาสินค้าที่บวกด้วยค่าประกันภัยและค่าขนส่งถึงด่านศุลกากรในราชอาณาจักร ทั้งนี้ เว้นแต่

(ก) ในกรณีที่จจับตีกรมศุลกากรประกาศให้ราคาในท้องตลาดสำหรับสุราประเภทใดประเภทหนึ่งที่จะเสียจกอัตราตามราคาเป็นรายเจือย ตามกฎหมายว่าด้วยการจัดจกอัตราศุลกากร ให้เสียราคนั้นเป็นราคาสุราในการคำนวณราคา ซี. ไอ.เอฟ.

(ข) ในกรณีที่เจ้าหน้าที่งานศุลกากรประเมินราคาเพื่อเสียจกขาเข้าใหม่ตามกฎหมายว่าด้วยการศุลกากร ให้เสียราคนั้นเป็นราคาสุราในการคำนวณราคา ซี. ไอ.เอฟ.

มาตรา ๘ เบญจ<sup>(๒)</sup> ให้ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุรา แังจราคาขาย ณ โรงงานสุราจจจจับดีตามแบบและภายในระยะเวลาที่จะจับดีกำหนด

มาตรา ๘ ฉ<sup>(๓)</sup> ในกรณีสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร รัฐมนตรีจะประกาศกำหนดให้กรมศุลกากรเรียกเก็บภาษีเพื่อกรมสรรพสามิตได้

มาตรา 9 การปิดแอสคอมปีสุราจะเป็นการสมบูรณ์ต่อเมื่อได้ปิดครบถ้วนตามฉัตรและได้ปิดฝา  
แอสคอมปีนั้นแล้ว

การปิดและปิดฝาแอสคอมปีสุราให้เป็นไปตามวิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา 10 ผู้ส่งสุราออกไปนอกราชอาณาจักรมีสิทธิได้รับคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่ส่งออกไป  
นั้น โดยปฏิบัติตามวิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา 10 ทวิ<sup>(1)</sup> สุราที่ได้รับยกเว้นภาษีสุราหรือได้รับคืนค่าภาษีสุรานั้นนำกลับมาในราชอาณาจักร  
ให้ผู้นำนำเข้าเสียภาษีสุรตามฉัตรเดียวกับผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุราและให้ปฏิบัติตามวิธีการที่  
กำหนดในมาตรา 8 วรรคหนึ่ง

มาตรา 11 สุราซึ่งได้ทำการขนออกจากโรงงานสุราที่ได้รับอนุญาตตามพระราชบัญญัตินี้ ย้ายเจ้า  
ของที่สุดมาให้เป็นที่พอใจอธิบดีได้ว่า ได้แปรสภาพไปเองจนไม่สมควรจะใช้ดื่มต่อไป และได้ส่งคืน  
โรงงานสุราโดยปฏิบัติตามวิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง เจ้าของสุรานั้นมีสิทธิที่จะได้  
รับคืนค่าภาษีสุราสำหรับสุราที่ส่งคืนนั้น

### หมวด 3 การใช้และการขนสุรา

---

มาตรา 12 ห้ามมิให้ผู้ใดใช้สุรทำของสิ่งหนึ่งสิ่งใดตามที่กำหนดในกฎกระทรวงเพื่อการค้า  
เว้นแต่จะได้รับใบอนุญาตจากเจ้าพนักงานสรรพสามิตบพัญญัติในมาตรานี้มิให้ใช้บังคับแก่การใช้  
สุราในการปรุงยาตามใบสั่งของแพทย์

มาตรา 13 ห้ามมิให้ผู้ใดทำการขนสุราที่ยังมิได้เสียภาษีโดยออกจากรองานสุรา เว้นแต่  
จะได้รับใบอนุญาตจากอธิบดี

มาตรา 14 ห้ามมิให้ผู้ใดทำการขนสุราตั้งแต่สิบลิตรขึ้นไป เว้นแต่จะได้รับใบอนุญาตขนสุรา  
จากเจ้าพนักงานสรรพสามิต หรือสำหรับกรณีขนสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรจากเจ้าพนักงาน  
ศุลกากร หรือเป็นสุรารชนิดที่ได้มีกฎกระทรวงยกเว้นให้ทำการขนได้โดยไม่ต้องมีใบอนุญาตขนสุรา

ผู้ได้รับใบอนุญาตต้องนำใบอนุญาตขนสุรากับไปกับสุราที่ขนด้วย

มาตรา 15 ผู้ใดทำการขนสุราที่ทำในราชอาณาจักรเกินกว่าหนึ่งลิตร แต่ไม่ถึงสิบลิตรเข้าไปใน  
หรือออกนอกเขตที่จะที่กำหนดในกฎกระทรวงต้องได้รับใบอนุญาตจากเจ้าพนักงานสรรพสามิต ทั้งนี้  
มิให้ใช้บังคับแก่กรณีที่ผู้ใดโดยสารทำการขนสุราโดยยานพาหนะสาธารณะที่รับส่งคน โดยสารเป็น

ปกติผ่านเขตที่เจงที่ที่กำหนดนั้น หรือเป็นสุรารชนิดที่ได้มีกฎกระทรวงออกไว้ให้ทำการขนได้โดยไม่มีเงื่อนไขใบอนุญาตขนสุรา

ผู้ได้รับใบอนุญาตจึงนำใบอนุญาตขนสุรากลั้มไปกลับสุราทึชนด้วย

มาตรา 16 ให้จอธิบดีมีอำนาจอนุญาตให้ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ขายสุราประเภทที่ 1 หรือประเภทที่ 2 ออกหนังสือสำคัญสำหรับการขนสุราจออกสถานที่ขายสุราของตนได้ตามเงื่อนไขที่กำหนดหนังสือสำคัญเช่นว่านี้ ให้ถือเสมือนหนึ่งเป็นใบอนุญาตขนสุราดังกล่าวในมาตรา 14 ตามเงื่อนไขนั้น

#### หมวด 4

#### การขายสุรา

มาตรา 17 ห้ามมิให้ผู้ใดขายสุราหรือนำสุราออกแสดงเพื่อขายเว้นแต่จะได้รับใบอนุญาตจากเจ้าพนักงานสรรพสามิต

มาตรา 18 บทบัญญัติในมาตรา 17 มิให้ใช้บังคับแก่

(1) การขายสุราทั้งหมดในคราวเดียวภายใต้ความควบคุมของเจ้าพนักงานสรรพสามิต ในกรณีที่ได้รับใบอนุญาตขายหรือออกเพิกถอนใบอนุญาต

(2) การขายในการบังคับคดี

(3) การขายโดยคำสั่งของอธิบดีกรมศุลกากร ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

มาตรา 19 ใบอนุญาตขายสุรา มี 7 ประเภท คือ

ประเภทที่ 1 สำหรับการขายสุราทุกชนิด ครั้งหนึ่งเป็นจำนวนตั้งแต่สิบสิตรขึ้นไป

ประเภทที่ 2 สำหรับการขายสุราที่ทำในราชอาณาจักร ครั้งหนึ่งเป็นจำนวนตั้งแต่สิบสิตรขึ้นไป

ประเภทที่ 3 สำหรับการขายสุราทุกชนิด ครั้งหนึ่งเป็นจำนวนต่ำกว่าสิบสิตร

ประเภทที่ 4 สำหรับการขายสุราที่ทำในราชอาณาจักร ครั้งหนึ่งเป็นจำนวนต่ำกว่าสิบสิตร

ประเภทที่ 5 สำหรับการขายสุราทุกชนิด ครั้งหนึ่งเป็นจำนวนต่ำกว่าสิบสิตรเพื่อดื่ม ณ สถานที่

ขายเป็นการชั่วคราวไม่เกินสิบวัน

ประเภทที่ 6 สำหรับการขายสุราที่ทำในราชอาณาจักร ครั้งหนึ่งเป็นจำนวนต่ำกว่าสิบสิตร เพื่อดื่ม ณ สถานที่ขายเป็นการชั่วคราวไม่เกินสิบวัน

ประเภทที่ 7 สำหรับการขายสุรา ครั้งหนึ่งเป็นจำนวนต่ำกว่าสิบสิตร เพื่อดื่มภายในสนามหรือสโมสร

มาตรา 19 ทวิ<sup>(1)</sup> ใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 4 ตามมาตรา 19 ให้จกให้แก่ผู้ทำการขายไว้ส่  
ด้วยการขอลอนุญาต และการจกใบอนุญาตตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่  
กำหนดในกฎกระทรวง ในการนี้จะกำหนดเงื่อนไขให้ผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราปฏิบัติส่วก็ได้

ใบอนุญาตขายสุราที่ออกตามวรรคสอง ให้ถือเป็น ใบอนุญาตขนสุราสำหรับใช้กับสุราที่นำ  
ไปขายเร้นดว

มาตรา 20 ผู้ได้รับ ใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 3 หรือประเภทที่ 4 จะขายสุราได้แค่เฉพาะภายใน  
เวลาที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา 21 ห้ามมิให้ผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 1 หรือประเภทที่ 2 เก็บหรือรักษาสุรา  
ประเภทที่ ได้รับอนุญาตให้ขายไว้ ณ ที่อื่นนอกจากที่ซึ่งระบุไว้ในใบอนุญาต เว้นแต่จะ ได้รับใบอนุญาต  
จากเจ้าพนักงานสรรพสามิต

มาตรา 22 ห้ามมิให้ผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 1 หรือประเภทที่ 2 ทำการเปลี่ยน  
แปลงสุรา โดยเอาสุราอื่นใด หรือน้ำ หรือของเหลว หรือวัตถุอื่นใดเจือปนลงหรือเปลี่ยนแปลงภาชนะ  
บรรจุสุรา เว้นแต่จะ ได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจากเจ้าพนักงานสรรพสามิต และทำค่อหน้าพนักงานเจ้า  
หน้าที่ โดยปฏิบัติตามวิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

ถ้าปรากฏว่า สุราที่มีอยู่ในความครอบครองของผู้ได้รับใบอนุญาตดังกล่าว ในวรรคก่อนเปลี่ยน  
แปลงเป็นล่อ่งอื่น ซึ่งมีได้เป็นไปตามธรรมชาติให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่า ผู้นั้นทำการเปลี่ยนแปลงสุรา

มาตรา 23 ห้ามมิให้ผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 3 ถึงประเภทที่ 7 ทำการเปลี่ยนแปลง  
สุรา โดยเอาสุราอื่นใด หรือน้ำ หรือของเหลว หรือวัตถุอื่นใดเจือปนลงหรือเปลี่ยนแปลงภาชนะบรรจุ  
สุรา เว้นแต่ผู้ซึ่ง ได้รับขอลให้เปลี่ยนแปลงสุราเพื่อดื่มในขณะนั้น

ถ้าปรากฏว่าสุราที่มีอยู่ในความครอบครองของผู้ได้รับใบอนุญาตดังกล่าว ในวรรคก่อนเปลี่ยน  
แปลงเป็นล่อ่งอื่น ซึ่งมีได้เป็นไปตามธรรมชาติให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้นั้นทำการเปลี่ยนแปลงสุรา

หมวด 5

เชื้อสุรา

---

มาตรา 24 ห้ามมิให้ผู้ใดทำหรือขายเชื้อสุรา เว้นแต่จะ ได้รับใบอนุญาต จากเจ้าพนักงานสรรพสามิต

มาตรา 25 ห้ามมิให้ผู้ใดมีเชื้อสุราไว้ในครอบครอง เว้นแต่จะเป็นผู้ได้รับใบอนุญาตตามความในมาตรา 24 หรือเป็นผู้ซื้อ หรือได้มาจากผู้ได้รับใบอนุญาตดังกล่าวแล้ว

หมวด 6

เบ็ดเตล็ด

---

มาตรา 26 ใบอนุญาตซึ่งออกตามความในมาตรา 5 มาตรา 12 มาตรา 17 และมาตรา 24 ให้ใช้ได้เฉพาะในสถานที่ที่ระบุไว้ในใบอนุญาตและผู้ได้รับใบอนุญาตจะต้องแสดงใบอนุญาตนั้นไว้ในที่เปิดเผยให้เห็นได้ง่าย

การเปลี่ยนแปลงสถานที่ที่ระบุไว้ในใบอนุญาตก็ดี การโอนใบอนุญาตเช่นว่านี้ก็ดี จะทำได้ต้องเมื่อได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขและวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา 27<sup>(1)</sup> ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำสุรตามาตรา 5 วรรคหนึ่งหรือได้รับใบอนุญาตขายสุรตามาตรา 19 ประเภทที่ 1 หรือประเภทที่ 2 หรือประเภทที่ 3 หรือได้รับ ใบอนุญาตให้ใช้สุรตามาตรา 12 หรือได้รับ ใบอนุญาตให้ทำหรือขายเชื้อสุรตามาตรา 24 จะต้องทำบัญชีประจำวันและบัญชีเบ็ดเตล็ดแสดงจำนวนสุราหรือเชื้อสุรา และอื่นบัญชีเบ็ดเตล็ดส่งเจ้าพนักงานสรรพสามิต ตามแบบและกำหนดเวลาที่อธิบดีกำหนด

บัญชีประจำวันจะต้องเก็บรักษาไว้ ณ สถานที่ซึ่งได้รับใบอนุญาต

การทำบัญชีเบ็ดเตล็ดมิให้ไว้บังคับแก่ผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราประเภทที่ 3

มาตรา 28 ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจเข้าไปตรวจโรงงานสุราที่ได้รับอนุญาตตามพระราชบัญญัติ<sup>นี้</sup> หรือสถานที่ของผู้ได้รับอนุญาต ให้ทำหรือขาย หรือเก็บสุรา หรือเชื้อสุรา หรือสินค้าอื่นใดที่ได้รับอนุญาตตามพระราชบัญญัติ<sup>นี้</sup> ในเวลาทำการ

มาตรา 29 เพื่อประโยชน์ในการจับกุมและปราบปรามผู้กระทำความผิด ตามพระราชบัญญัติ<sup>นี้</sup>



ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจและหน้าที่เช่นเดียวกับพนักงานฝ่ายปกครองหรือตำรวจ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

## หมวด 7 บทกำหนดโทษ

มาตรา 30<sup>(1)</sup> ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 5 มีความผิดต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ และถ้าได้ขายสุราที่ทําขึ้นนั้นด้วย ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ แต่ถ้าเป็นการทําสุราแช่ มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองร้อยบาท

มาตรา 31<sup>(2)</sup> ผู้ใดขาย หรือนำออกแสดงเพื่อขาย ซึ่งสุราที่รู้ว่าทําขึ้นโดยฝ่าฝืนมาตรา 5 มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท

มาตรา 32<sup>(3)</sup> ผู้ใดซื้อ หรือมิไว้ในครอบครอง ซึ่งสุราที่รู้ว่าทําขึ้นโดยฝ่าฝืนมาตรา 5 มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท แต่ถ้าสุรานั้นเป็นสุรากลั่นมีปริมาณต่ำกว่าหนึ่งลิตร หรือเป็นสุราแช่มีปริมาณต่ำกว่าสิบลิตร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองร้อยบาท

มาตรา 32 ทวิ<sup>(4)</sup> ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 5 ทวิ มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท

มาตรา 33<sup>(5)</sup> ผู้ใดขายหรือมิไว้เพื่อขายซึ่งสุราที่รู้ว่าต้องปิดแสตมป์สุรา แต่มิได้ปิดแสตมป์สุรา หรือปิดแสตมป์สุราไม่ครบถ้วน หรือมิได้ปิดแสตมป์สุราคามวิจิตรและเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือนหรือปรับไม่เกินสี่เท่าของภาษีสุราคามวิจิตรที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่ต้องไม่น้อยกว่าสิตรละหนึ่งร้อยบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ  
เศษของสิตรให้ถือเป็นหนึ่งในสิตร

มาตรา 33 ทวิ<sup>(6)</sup> ผู้ใดขายหรือมิไว้เพื่อขายโดยไม่มีสิทธิครอบครองด้วยกฎหมายซึ่งสุราที่ได้รับยกเว้นภาษีสุราคามมาตรา 7 วรรคสอง หรือสุราที่มีสิทธิได้รับคืนค่าภาษีสุรา และสุรานั้นได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วตามมาตรา 10 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินสี่เท่าของภาษีสุราคามวิจิตรที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่ต้องไม่น้อยกว่าสิตรละหนึ่งร้อยบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ  
เศษของสิตรให้ถือเป็นหนึ่งในสิตร

มาตรา 33 ตรี<sup>(1)</sup> ผู้ใดขาย มีไว้เพื่อขาย หรือมีไว้ในครอบครองซึ่งสุราที่รู้ว่าต้องเสียภาษีตามวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวงตามมาตรา 7 แต่มิได้เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ครบถ้วน ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินสี่เท่าของภาษีสุรตามอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่ต้องไม่น้อยกว่าอัตราหนึ่งในร้อยบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

เศษของอัตราให้ถือเป็นหนึ่งอัตรา

มาตรา 34<sup>(2)</sup> ผู้ใดซื้อหรือมีไว้ในครอบครองซึ่งสุราที่ต้องปิดแสกมป์สุราแต่มิได้ปิดแสกมป์สุรา หรือปิดแสกมป์สุราไม่ครบถ้วน หรือมิได้ปิดแสกมป์สุรตาม วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง ทั้งนี้โดยไม่รู้จริงต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองเท่าของภาษีสุรตามอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่ต้องไม่น้อยกว่าอัตราหนึ่งในร้อยบาท

เศษของอัตราให้ถือเป็นหนึ่งอัตรา

มาตรา 34 ตรี<sup>(3)</sup> ผู้ใดซื้อหรือมีไว้ในครอบครองโดยไม่มีสิทธิโดยชอบด้วยกฎหมายซึ่งสุราที่ได้รับยกเว้นภาษีสุรตามมาตรา 7 วรรคสอง หรือสุราที่มีสิทธิได้รับคืนค่าภาษีสุราและสุรานั้นได้ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วตามมาตรา 10 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองเท่าของภาษีสุรตามอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่ต้องไม่น้อยกว่าอัตราหนึ่งในร้อยบาท

เศษของอัตราให้ถือเป็นหนึ่งอัตรา

มาตรา 34 ตรี<sup>(4)</sup> ผู้ได้รับใบอนุญาตทำสุราผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามกฎกระทรวงเกี่ยวกับวิธีการเสียภาษีที่ออกตามมาตรา 7 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองหมื่นบาท

ถ้าการฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามกฎกระทรวงตามวรรคหนึ่ง เป็นกรณีไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ครบถ้วนตามระยะเวลาหรือวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวงดังกล่าว ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสี่เท่าของภาษีสุรตามอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่ต้องไม่น้อยกว่าสองหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 35 ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 6 มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท

มาตรา 35 ตรี<sup>(5)</sup> ผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามกฎกระทรวงที่ออกตามมาตรา 7 วรรคสอง ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองหมื่นบาท

มาตรา 36 ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 8 หรือมาตรา 22 มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท

มาตรา 37<sup>(6)</sup> ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 9 วรรคสอง หรือมาตรา 26 วรรคแรก ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท

มาตรา 38<sup>(7)</sup> ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 12 มาตรา 21 หรือมาตรา 23 มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท

มาตรา 38 ทวิ<sup>(8)</sup> ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 14 หรือมาตรา 15 มีความผิดต้องระวางโทษปรับตามปริมาณน้ำสุราที่ทำการชน ในอัตราอัตราละสิบบาท  
เศษของสิตร ให้ถือเป็นหนึ่งสิตร

มาตรา 39<sup>(1)</sup> ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 13 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปีหรือปรับไม่เกินสี่เท่าของค่าสุราคามอัตราที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่ต้องไม่น้อยกว่าสองหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 40 ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 17 ถ้าสุรานั้นเป็นสุราที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท ถ้าสุรานั้นเป็นสุราที่สร้างขึ้นในราชอาณาจักร มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท

มาตรา 40 ทวิ<sup>(2)</sup> ผู้ได้รับใบอนุญาตขายสุราทำการขายสุราไม่ตรงตามประเภทใบอนุญาตที่เจ้าพนักงานออก ให้ตามมาตรา 19 หรือผู้ได้รับ ใบอนุญาตขายสุราซื้อสุรามาจากผู้ไม่มีสิทธิขายได้โดยชอบด้วยกฎหมาย มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองร้อยบาท

มาตรา 41 ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 20 มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าสิบบาท

มาตรา 42<sup>(3)</sup> ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 24 มีความผิดต้องระวางโทษปรับ ไม่เกินหนึ่งพันบาท

มาตรา 42 ทวิ<sup>(4)</sup> ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 25 มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองร้อยบาท

มาตรา 43<sup>(5)</sup> ผู้ใดทำบัญชีไม่ถูกต้องความความจริง หรือไม่ทำบัญชีแสดงจำนวนสุราหรือเชื้อสุราคตามมาตรา 27 ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท

ผู้ใดยื่นบัญชีแสดงจำนวนสุราหรือเชื้อสุราคตามมาตรา 27 อันเป็นเท็จต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 43 ทวิ<sup>(6)</sup> ผู้ใดไม่แจ้งราคาขายตามมาตรา 8 เบญจ หรือแจ้งราคาขายดังกล่าวไม่ถูกต้องความความจริง ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองหมื่นบาท

ผู้ใดแจ้งราคาขายสุราคตามมาตรา 8 เบญจ อันเป็นเท็จ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 44<sup>(7)</sup> ผู้ใดมีแอลกอฮอล์ซึ่งรู้หรือรู้ว่าเป็นแอลกอฮอล์ปลอม หรือมีแอลกอฮอล์ที่ไร้แก้วไว้ในครอบครองเพื่อใช้อีกหรือเพื่อค้า หรือนำแอลกอฮอล์ที่ไร้แก้วมาใช้อีก มีความผิดต้องระวางโทษจำคุก

ไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 44 ทวิ<sup>(3)</sup> บรรดาความผิดตามพระราชบัญญัติ<sup>๒</sup>ซึ่งมีโทษปรับสถานเดียว ให้อธิบดีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจากอธิบดีมีอำนาจเปรียบเทียบได้

มาตรา 45 บรรดาสุรา เบียร์สุรา และสินค้าที่ทำด้วยสุรา ที่ได้ทำนำเข้ามาราชาอาณาจักร ขาย หรือมิไว้ในครอบครอง อันเป็นการฝ่าฝืนบทแห่งพระราชบัญญัติ<sup>๒</sup> ตลอดจนลักษณะที่ใส่สิ่งของดังกล่าว รวมทั้งลักษณะ และเครื่องหมายสำหรับทำสุราให้รับเป็นของกรมสรรพสามิต

มาตรา 46 ผู้ได้รับอนุญาตซึ่งกระทำผิดต่อพระราชบัญญัติ<sup>๒</sup> หรือชื่อกำหนดในกฎกระทรวง หรือชื่อกำหนดในใบอนุญาต เจ้าพนักงานสรรพสามิตหรืออธิบดีผู้ออกใบอนุญาตแล้วแต่กรณี มีอำนาจสั่งพักใช้ใบอนุญาตมีกำหนดไม่เกินครั้งละ ๘ เดือน หรือจะสั่งเพิกถอนใบอนุญาตเสียก็ได้

หมวด ๘  
การรักษาพระราชบัญญัติ<sup>๒</sup>

มาตรา 47<sup>(1)</sup> ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชบัญญัติ<sup>๒</sup> และให้มีอำนาจออกกฎกระทรวง

(1) กำหนดชนิดของสุรา อัตรากาฬสุรา ลักษณะของแกลบปีสุราและอัตราค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ไม่เกินอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีท้ายพระราชบัญญัติ<sup>๒</sup>

(2) ตลอดจนหรือเงื่อนไข ไม่เก็บค่าธรรมเนียมในการออกใบอนุญาตขายสุราหรือใบอนุญาตให้ทำหรือขายเบียร์สุรา

(3)<sup>(2)</sup> ตลอดจนหรือเงื่อนไขไม่เรียกเก็บกาฬสุรา

(ก) สำหรับสุราของผู้ได้รับเอกสิทธิ์ตามเงื่อนไขที่ประเทศไทยมีอยู่ต่อองค์การสหประชาชาติ หรือตามกฎหมายระหว่างประเทศ หรือตามสัญญา หรือความตกลงกับต่างประเทศ หรือทางการทูต ตามหลักสัจจะปฏิบัติต่อกัน โดยปฏิบัติตามวิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

สุราที่ได้รับลดหย่อนหรือเงื่อนไขไม่เรียกเก็บกาฬสุราตามวรรคหนึ่ง หากโอนไปเป็นของผู้ไม่มีเอกสิทธิ์ หรือมิได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด คือวงเสียภาษี

แต่ถ้าเป็นสุราที่ได้รับเอกสิทธิ์นำบริจาดให้แก่องค์การสาธารณกุศล โดยปฏิบัติตามวิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ให้ลดเว้นไม่เรียกเก็บกาฬ

(๓) สำหรับสุราที่นำไปทำการแปลงสภาพ หรือที่นำไปใช้ในกรณีแพทย์ เภสัชกรรม วิทยาศาสตร์ หรืออุตสาหกรรมตามวิธีการที่อธิบดีกำหนด

(๔) กำหนดวิธีการ เงื่อนไขและข้อกำหนด เพื่อปฏิบัติราชการตามพระราชบัญญัตินี้  
กฎกระทรวงนั้น เมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว ให้ใช้บังคับได้

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ  
จอมพล ป. พิบูลสงคราม  
นายกรัฐมนตรี



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY

## ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

ชื่อ : นางสาวธิดารัตน์ ชีนะเกท

เกิดวันที่ : 13 ตุลาคม 2524

การศึกษา : นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง

เศรษฐศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยขอนแก่น

ใบอนุญาตประกอบวิชาชีพทนายความ

เนติบัณฑิตไทย

