

บทที่ ๕

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยซึ่งกรมสรรพสามิตเป็นผู้ดำเนินการจัดเก็บจากสินค้า ๘ ประเภท กึ่งที่กล่าวมาแล้วในบทที่ ๑ - ๔ พอดีสรุปได้ดังหัวข้อต่อไปนี้

๑. ขอบเขตในการจัดเก็บภาษี

กล่าวได้ว่าประเทศไทยยังมีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตโดยเลือกเก็บจากสินค้าน้อยประเภท และเมื่อเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีของต่างประเทศ (บทที่ ๒ อันได้แก่ ประเทศเกาหลี ญี่ปุ่น สวีเดน และสหรัฐอเมริกา ซึ่งเลือกจากประเทศทั้งแถบยุโรปและอเมริกา ตลอดจนแถบเอเชีย ซึ่งประกอบด้วยประเทศที่พัฒนาแล้วและกำลังพัฒนาในระดับเดียวกันกับประเทศไทยด้วยนั้น ซึ่งลักษณะโดยทั่วไปในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยและต่างประเทศคือ

๑. ในด้านหลักการของภาษีสรรพสามิต ประเทศต่างๆ ที่ทำการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตต่างก็ทำการจัดเก็บโดยใช้หลักการ ๔ ประการดังที่กล่าวมาแล้ว ส่วนการเน้นความสำคัญของแต่ละหลักการนั้นจะแตกต่างกันไป แล้วแต่คุณสมบัติและนโยบายของแต่ละประเทศ ตลอดจนสภาพแวดล้อมของประเทศนั้น และลักษณะเศรษฐกิจของประเทศด้วย หลักการที่ยอมรับกันทั่วไปคือจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเพื่อควบคุมการบริโภคสินค้าที่ไม่สมควรอันได้แก่ ยาสูบ สุรา และเบียร์ รวมทั้งการจัดเก็บจากสินค้าที่รับประโยชน์เป็นพิเศษจากบริการของรัฐ คือน้ำมัน และผลิตภัณฑ์น้ำมัน

๒. อาจกล่าวได้ว่าบรรดาประเทศต่างๆ ในโลกนี้ไม่ว่าจะเป็นประเทศที่พัฒนาแล้ว (Developed Country) หรือประเทศที่กำลังพัฒนา (Developing Country) ต่างก็มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตด้วยกันทั้งนั้น

๓. สำหรับขอบเขตหรือการกำหนดปริมาณของสินค้าที่ถูกเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตในแต่ละประเทศไม่เหมือนกัน แล้วแต่นโยบายของแต่ละรัฐบาลของประเทศนั้นๆ ทั้งนี้เพราะสภาพเศรษฐกิจ สังคม และการเมือง ตลอดจนความต้องการในการหารายได้มาใช้จ่ายของประเทศนั้นๆ

นอกจากลักษณะโดยทั่วไปของภาษีสรรพสามิตแล้ว พอดีประมวลข้อแตกต่างที่เห็นได้ชัดเจนนคือ

๑. ขอบเขตในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ประเทศไทยมีขอบเขตในการจัดเก็บที่แคบมาก จนกล่าวได้ว่าแคบที่สุดในบรรดาประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต กล่าวคือ ประเทศไทยจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าเพียง ๕ ประเภทเท่านั้น ซึ่งได้แก่ สุรา ยาสูบ เครื่องดื่ม ซิเมนต์ ไม้ ยานยนต์ เครื่องใช้ไฟฟ้า ไม้ใช้ไฟฟ้า และน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน เมื่อเทียบกับประเทศซึ่งนับได้ว่าเป็นประเทศซึ่งกำลังพัฒนาในระดับเดียวกับประเทศไทย เช่น เกาหลี หรือฟิลิปปินส์แล้ว ยังมีขอบเขตในการจัดเก็บที่กว้างกว่าของประเทศไทยมาก

๒. การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าฟุ่มเฟือย (Luxury Excise Taxes) จากตัวอย่างของต่างประเทศ ทุกประเทศมีการเรียกเก็บภาษีจากสินค้าฟุ่มเฟือยในรูปของภาษีสรรพสามิต (ยกเว้นประเทศสหรัฐอเมริกา) แต่ประเทศไทยมิได้มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากหลักการข้อนี้เลย (รายละเอียดจะได้นำกล่าวถึงต่อไปในเรื่องของการวิเคราะห์ภาษีสรรพสามิตของประเทศไทย)

เมื่อย้อนกลับมาถึงภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยซึ่งเดิมได้มีการจัดเก็บภาษีจากสินค้าฟุ่มเฟือยด้วยเหมือนกัน แต่ต่อมาได้มีการประกาศยกเลิกภาษีสรรพสามิตจากกลุ่มสินค้าฟุ่มเฟือยนี้เสียในวันที่ ๒๒ มิถุนายน ค.ศ. ๑๙๖๕ แสดงให้เห็นว่าความรู้สึกของประชาชนในประเทศที่มั่งคั่งจะไม่มีสินค้าหรือบริการชนิดใดเลยที่เป็นของฟุ่มเฟือยสำหรับเขาเหล่านั้น เพราะสามารถที่จะแสวงหาทุกสิ่งทุกอย่างที่เขาต้องการมาบำบัดความต้องการได้โดยไม่ยาก ดังนั้นทุกอย่างจึงเป็นของที่จำเป็นแก่การครองชีพ แต่ในประเทศเล็กหรือประเทศที่ไม่ค่อยจะมั่งคั่ง สิ่งฟุ่มเฟือยในความรู้สึกของประชาชนย่อมมากกว่า เนื่องจากประเทศที่กำลังพัฒนาหรือด้อยพัฒนาจำเป็นต้องใช้ทรัพยากรทุกอย่างที่มีอยู่ และมีอยู่อย่างจำกัดเพื่อใช้ในการพัฒนาประเทศ จึงไม่สามารถที่จะปล่อยให้มีการนำเอาทรัพยากรเหล่านี้ไปผลิตสินค้าฟุ่มเฟือยได้ สิ่งฟุ่มเฟือยในทัศนะของประเทศที่มั่งคั่ง กับประเทศจนจึงไม่เหมือนกัน เช่นเดียวกับความรู้สึกของคนจนกับคนรวย คนที่มีฐานะยากจนเห็นว่าการท่องเที่ยวพักผ่อนหย่อนใจเป็นสิ่งฟุ่มเฟือย เพราะฐานะของเขาไม่อำนวยให้ทำเช่นนั้นได้ แต่สำหรับคนรวยเห็นว่าเป็นสิ่งจำเป็น เพราะเขาสามารถบำบัดความต้องการของเขาได้ ดังนั้นสินค้าฟุ่มเฟือยของแต่ละประเทศจึงไม่เหมือนกันเลย แล้วฐานะโดยส่วนรวมและทัศนคติของประชาชนในแต่ละประเทศ

๓. สำหรับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเบ็ดเตล็ดซึ่งการจัดเก็บแต่ละประเทศ จะเก็บจากสินค้าใดบ้างย่อมขึ้นอยู่กับความต้องการหารายได้ของรัฐบาล แม้ว่าประเทศไทย จะจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเบ็ดเตล็ดด้วย แต่ขอบเขตหรือประเภทของสินค้าที่เรียกเก็บภาษีมี ไม่มากเมื่อเทียบกับประเทศทั้ง ๕ ที่ยกมาเป็นตัวอย่างในการเปรียบเทียบ เมื่อเปรียบเทียบกับหลักการในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตทั้ง ๔ ประการแล้ว ปรากฏว่าภาษีสรรพสามิตของไทย นั้นดำเนินไปโดยไม่ครบถ้วนตามหลักการในการจัดเก็บ กล่าวคือ

หลักการข้อที่ ๑ ภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บจากสินค้าฟุ่มเฟือย

จากสินค้าทั้ง ๔ ประเภทที่ถูกเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตนั้นกล่าวได้ว่าประเทศไทย ไม่ได้จัดเก็บภาษีจากสินค้าฟุ่มเฟือยในรูปของภาษีสรรพสามิตเลย ในภาวะการณ์สำหรับประเทศ กำลังพัฒนาควรจะได้มีการลดการบริโภคทั้งของรัฐและของประชาชนลง สิ่งที่ดีควรจะเป็น สิ่งแรกคือบรรดาของฟุ่มเฟือย ทั้งนี้เพื่อใช้ทรัพยากรในทางที่เป็นประโยชน์อย่างอื่น แม้ว่าสินค้า ฟุ่มเฟือยที่มีการจำหน่ายในประเทศไทยอยู่ขณะนี้รับภาระภาษีที่ค่อนข้างสูงกว่าสินค้าอื่นๆ อยู่แล้ว ก็ตาม แต่การจัดเก็บภาษีมิได้กระทำในรูปภาษีสรรพสามิต แต่จัดเก็บในรูปภาษีการค้าซึ่งเป็น หน้าที่ของกรมสรรพากรสินค้าฟุ่มเฟือยในความหมายของภาษีการค้านี้อาจถือได้ว่า สินค้าประเภท การค้า ๑ (การขายของ) ที่ต้องรับภาระภาษีเกินกว่าร้อยละ ๗ เป็นสินค้าฟุ่มเฟือย นอกจากนั้น แล้วกิจการในทึลคลับ โรงแรม ก็อยู่ภายใต้ขอบบังคับของภาษีการค้า ตลอดจนจรรยาบรรณการละเล่น มหรสพต่างๆ ก็ต้องรับภาระภาษีตามหมวด ๗ แห่งประมวลรัษฎากรว่าด้วยอากรมหรสพ

ฉะนั้น ถ้าจะกล่าวว่าเราไม่มีการจัดเก็บภาษีจากหลักการข้อนี้เลยก็ไม่ถูกนัก เพราะ เรามีการเก็บภาษีจากสินค้าฟุ่มเฟือยด้วย แต่ไม่จัดเก็บในรูปของภาษีสรรพสามิต ฉะนั้นการแบ่ง แยกงานและการกำหนดความรับผิดชอบในการจัดเก็บจึงไม่เป็นไปตามหลักการของภาษีสรรพสามิต

หลักการข้อที่ ๒ ภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บเพื่อควบคุมการบริโภคสินค้าบางชนิดซึ่ง

ไม่สมควรบริโภคสินค้าที่เข้าหลักการนี้และกรมสรรพสามิตทำการจัดเก็บภาษีคือ สุราและยาสูบ และดูเหมือนจะเป็นภาษีประเภทเดียวที่ผู้บริโภคหรือผู้รับภาระภาษีที่แท้จริงไม่ค่อยคำนึงถึงมากนัก แต่สิ่งที่น่าสนใจคือจุดมุ่งหมายของภาษีสรรพสามิตตามหลักการนี้ก็เพื่อกำจัดการบริโภคสินค้าบางชนิด ที่ไม่สมควรในการบริโภค ทั้งนี้เพราะการบริโภคจะทำให้เกิดภัยแก่สังคมเป็นส่วนรวม เมื่อ มีจุดประสงค์ที่จะควบคุมการบริโภคอัตราภาษีที่เรียกเก็บก็ควรจะต้องสูงพอที่จะยุติหรือลดการบริโภค

และเพื่อความ<sup>๑</sup>เป็นธรรมแก่<sup>๒</sup>ผู้บริโลก<sup>๓</sup> สิ้นค่าใดที่เป็นภัยแก่สังคมมาก ผู้บริโลก<sup>๔</sup>สินค้านั้นก็ควรจะได้รับ<sup>๕</sup>  
 ภาระ<sup>๖</sup>ที่มากกว่า<sup>๗</sup>ผู้บริโลก<sup>๘</sup>สินค้านั้นที่เป็นภัยแก่สังคมเป็นส่วนน้อย แต่ความเป็นจริงแล้วผู้บริโลก<sup>๙</sup>  
 เบียร์ซึ่งมีปริมาณแอลกอฮอล์น้อยกว่าสุรากลั่น แต่อัตราภาษี<sup>๑๐</sup>ที่เก็บจากเบียร์สูงกว่าสุรา (ดูจาก  
 อัตราภาษี<sup>๑๑</sup>สุราในบทที่ ๓) ซึ่งไม่เป็นธรรม เพราะการบริโลก<sup>๑๒</sup>เบียร์<sup>๑๓</sup>เมา<sup>๑๔</sup>ซาก<sup>๑๕</sup>กว่า<sup>๑๖</sup>สุรากลั่น ผลร้าย  
 ที่จะเกิดแก่สังคมก็น้อยกว่า แต่ผู้บริโลก<sup>๑๗</sup>ต้อง<sup>๑๘</sup>รับ<sup>๑๙</sup>ภาระ<sup>๒๐</sup>ที่มากกว่า<sup>๒๑</sup> อีกประการหนึ่งคือการเก็บ  
 ภาษีไม่ควรคำนึงถึงแต่รายใดที่จะได้จากการเก็บภาษีตามหลักการนี้มากนัก

ข้อที่<sup>๑</sup>นำ<sup>๒</sup>สิ่ง<sup>๓</sup>เกิด<sup>๔</sup>อีก<sup>๕</sup>ประการ<sup>๖</sup>หนึ่ง<sup>๗</sup>ก็คือ การที่<sup>๘</sup>รัฐ<sup>๙</sup>เข้า<sup>๑๐</sup>ดำเนินการ<sup>๑๑</sup>ในการ<sup>๑๒</sup>ผลิต<sup>๑๓</sup>และ<sup>๑๔</sup>ผูก<sup>๑๕</sup>ขาด<sup>๑๖</sup>การ<sup>๑๗</sup>  
 จำ<sup>๑๘</sup>หน่าย<sup>๑๙</sup>ยา<sup>๒๐</sup>สูบ<sup>๒๑</sup>ซึ่ง<sup>๒๒</sup>เป็น<sup>๒๓</sup>สินค้า<sup>๒๔</sup>ที่<sup>๒๕</sup>เขา<sup>๒๖</sup>ขาย<sup>๒๗</sup>หลัก<sup>๒๘</sup>การ<sup>๒๙</sup>ขอ<sup>๓๐</sup>ใบอนุญาต<sup>๓๑</sup>  
 สูบ<sup>๓๒</sup>บุหรี่<sup>๓๓</sup>ทำให้<sup>๓๔</sup>สุขภาพ<sup>๓๕</sup>ของ<sup>๓๖</sup>ผู้<sup>๓๗</sup>สูบ<sup>๓๘</sup>เสีย<sup>๓๙</sup>และ<sup>๔๐</sup>ก่อให้เกิด<sup>๔๑</sup>โรค<sup>๔๒</sup>ภัย<sup>๔๓</sup>ซึ่งเป็น<sup>๔๔</sup>อันตราย<sup>๔๕</sup>ถึง<sup>๔๖</sup>แก่<sup>๔๗</sup>ชีวิต<sup>๔๘</sup>และ<sup>๔๙</sup>อาจ<sup>๕๐</sup>ก่อให้เกิด<sup>๕๑</sup>  
 อคติ<sup>๕๒</sup>ภัย<sup>๕๓</sup> ซึ่ง<sup>๕๔</sup>ทำให้<sup>๕๕</sup>ทรัพย์สิน<sup>๕๖</sup>ของ<sup>๕๗</sup>สูญเสีย<sup>๕๘</sup>ไป<sup>๕๙</sup>เพราะ<sup>๖๐</sup>อคติ<sup>๖๑</sup>ภัย<sup>๖๒</sup>แต่ละ<sup>๖๓</sup>ครั้ง<sup>๖๔</sup>เป็น<sup>๖๕</sup>จำนวน<sup>๖๖</sup>เงิน<sup>๖๗</sup>มาก<sup>๖๘</sup> และ<sup>๖๙</sup>ก่อ  
 ปัญหา<sup>๗๐</sup>ทาง<sup>๗๑</sup>สังคม<sup>๗๒</sup>ที่<sup>๗๓</sup>รัฐ<sup>๗๔</sup>จะ<sup>๗๕</sup>ต้อง<sup>๗๖</sup>แก้ไข<sup>๗๗</sup> เช่น<sup>๗๘</sup>ปัญหา<sup>๗๙</sup>คน<sup>๘๐</sup>ไร้<sup>๘๑</sup>ที่อยู่<sup>๘๒</sup>อาศัย<sup>๘๓</sup> เมื่อ<sup>๘๔</sup>รัฐ<sup>๘๕</sup>เข้า<sup>๘๖</sup>ดำเนินการ<sup>๘๗</sup>เสีย<sup>๘๘</sup>เอง<sup>๘๙</sup>เช่น<sup>๙๐</sup>นี้  
 ทำให้<sup>๙๑</sup>กฎ<sup>๙๒</sup>วัตถุประสงค์<sup>๙๓</sup>ของ<sup>๙๔</sup>รัฐ<sup>๙๕</sup>ไม่<sup>๙๖</sup>ชัดเจน<sup>๙๗</sup> และ<sup>๙๘</sup>เมื่อ<sup>๙๙</sup>รัฐ<sup>๑๐๐</sup>ได้<sup>๑๐๑</sup>ลงทุน<sup>๑๐๒</sup>ไป<sup>๑๐๓</sup>แล้ว<sup>๑๐๔</sup>ยอม<sup>๑๐๕</sup>ต้อง<sup>๑๐๖</sup>มีการ<sup>๑๐๗</sup>ปรับปรุง<sup>๑๐๘</sup>และ<sup>๑๐๙</sup>ขยาย<sup>๑๑๐</sup>  
 กิจการ<sup>๑๑๑</sup>ให้<sup>๑๑๒</sup>ใหญ่<sup>๑๑๓</sup>ขึ้น<sup>๑๑๔</sup> จึง<sup>๑๑๕</sup>ทำให้<sup>๑๑๖</sup>การ<sup>๑๑๗</sup>ควบคุม<sup>๑๑๘</sup>การ<sup>๑๑๙</sup>บริโลก<sup>๑๒๐</sup>ทำได้<sup>๑๒๑</sup>ไม่<sup>๑๒๒</sup>เต็มที่<sup>๑๒๓</sup> และ<sup>๑๒๔</sup>จะ<sup>๑๒๕</sup>กลายเป็น<sup>๑๒๖</sup>ว่า<sup>๑๒๗</sup>รัฐ<sup>๑๒๘</sup>เป็น<sup>๑๒๙</sup>  
 ผู้<sup>๑๓๐</sup>ผลิต<sup>๑๓๑</sup>สิ่ง<sup>๑๓๒</sup>ที่<sup>๑๓๓</sup>ไม่<sup>๑๓๔</sup>ควร<sup>๑๓๕</sup>บริโลก<sup>๑๓๖</sup>ให้<sup>๑๓๗</sup>แก่<sup>๑๓๘</sup>ประชาชน<sup>๑๓๙</sup>เสีย<sup>๑๔๐</sup>เอง<sup>๑๔๑</sup> ซึ่ง<sup>๑๔๒</sup>ถ้า<sup>๑๔๓</sup>ให้<sup>๑๔๔</sup>เอกชน<sup>๑๔๕</sup>เป็น<sup>๑๔๖</sup>ผู้<sup>๑๔๗</sup>ดำเนินการ<sup>๑๔๘</sup>ผลิต<sup>๑๔๙</sup>และ<sup>๑๕๐</sup>จำหน่าย<sup>๑๕๑</sup>  
 และ<sup>๑๕๒</sup>รัฐ<sup>๑๕๓</sup>เป็น<sup>๑๕๔</sup>ผู้<sup>๑๕๕</sup>ควบคุม<sup>๑๕๖</sup> รัฐ<sup>๑๕๗</sup>ก็จะ<sup>๑๕๘</sup>สามารถ<sup>๑๕๙</sup>กำหนด<sup>๑๖๐</sup>มาตรการ<sup>๑๖๑</sup>ในการ<sup>๑๖๒</sup>ควบคุม<sup>๑๖๓</sup>ได้<sup>๑๖๔</sup>เต็มที่<sup>๑๖๕</sup>

ดังนั้น<sup>๑</sup>เม<sup>๒</sup>ว<sup>๓</sup>า<sup>๔</sup>เรา<sup>๕</sup>จะ<sup>๖</sup>ทำ<sup>๗</sup>การ<sup>๘</sup>จัด<sup>๙</sup>เก็บ<sup>๑๐</sup>ภาษี<sup>๑๑</sup>สรรพ<sup>๑๒</sup>สาม<sup>๑๓</sup>ิต<sup>๑๔</sup>ตาม<sup>๑๕</sup>หลัก<sup>๑๖</sup>การ<sup>๑๗</sup>นี้<sup>๑๘</sup> แต่<sup>๑๙</sup>อัตรา<sup>๒๐</sup>ภาษี<sup>๒๑</sup>ที่<sup>๒๒</sup>เรียก<sup>๒๓</sup>  
 เก็บ<sup>๒๔</sup>จาก<sup>๒๕</sup>สินค้า<sup>๒๖</sup>ที่<sup>๒๗</sup>เขา<sup>๒๘</sup>หลัก<sup>๒๙</sup>การ<sup>๓๐</sup>บาง<sup>๓๑</sup>อย่าง<sup>๓๒</sup>ไม่<sup>๓๓</sup>เป็น<sup>๓๔</sup>ธรรม<sup>๓๕</sup>แก่<sup>๓๖</sup>ผู้<sup>๓๗</sup>บริโลก<sup>๓๘</sup> และ<sup>๓๙</sup>วัตถุประสงค์<sup>๔๐</sup>ในการ<sup>๔๑</sup>เก็บ<sup>๔๒</sup>ภาษี<sup>๔๓</sup>  
 มอง<sup>๔๔</sup>ได้<sup>๔๕</sup>ไม่<sup>๔๖</sup>ชัดเจน<sup>๔๗</sup>กว่า<sup>๔๘</sup> เพื่อ<sup>๔๙</sup>ควบคุม<sup>๕๐</sup>การ<sup>๕๑</sup>บริโลก<sup>๕๒</sup>สินค้า<sup>๕๓</sup>ที่<sup>๕๔</sup>ไม่<sup>๕๕</sup>ควร<sup>๕๖</sup>บริโลก<sup>๕๗</sup>หรือ<sup>๕๘</sup>เพื่อ<sup>๕๙</sup>หาร<sup>๖๐</sup>รายได้<sup>๖๑</sup>

หลัก<sup>๑</sup>การ<sup>๒</sup>ขอ<sup>๓</sup> ๓ ภาษี<sup>๔</sup>สรรพ<sup>๕</sup>สาม<sup>๖</sup>ิต<sup>๗</sup>ที่<sup>๘</sup>จัด<sup>๙</sup>เก็บ<sup>๑๐</sup>จาก<sup>๑๑</sup>สินค้า<sup>๑๒</sup>ที่<sup>๑๓</sup>ได้รับ<sup>๑๔</sup>บริการ<sup>๑๕</sup>เป็น<sup>๑๖</sup>พิเศษ<sup>๑๗</sup>จาก<sup>๑๘</sup>รัฐ<sup>๑๙</sup>  
 จุด<sup>๒๐</sup>มุ่ง<sup>๒๑</sup>หมาย<sup>๒๒</sup>ก็คือ<sup>๒๓</sup> เก็บ<sup>๒๔</sup>ภาษี<sup>๒๕</sup>สรรพ<sup>๒๖</sup>สาม<sup>๒๗</sup>ิต<sup>๒๘</sup>จาก<sup>๒๙</sup>สินค้า<sup>๓๐</sup>ซึ่ง<sup>๓๑</sup>จะ<sup>๓๒</sup>เกิด<sup>๓๓</sup>ประโยชน์<sup>๓๔</sup>แก่<sup>๓๕</sup>ผู้<sup>๓๖</sup>ใช้<sup>๓๗</sup>ต่อ<sup>๓๘</sup>เมื่อ<sup>๓๙</sup>มี<sup>๔๐</sup>บริการ<sup>๔๑</sup>เป็น<sup>๔๒</sup>พิเศษ<sup>๔๓</sup>  
 จาก<sup>๔๔</sup>รัฐ<sup>๔๕</sup> ฉะนั้น<sup>๔๖</sup>การ<sup>๔๗</sup>จะ<sup>๔๘</sup>จัด<sup>๔๙</sup>เก็บ<sup>๕๐</sup>ภาษี<sup>๕๑</sup>จาก<sup>๕๒</sup>สินค้า<sup>๕๓</sup>ประเภท<sup>๕๔</sup>ใด<sup>๕๕</sup>ควร<sup>๕๖</sup>จะ<sup>๕๗</sup>แสดง<sup>๕๘</sup>ให้<sup>๕๙</sup>เห็น<sup>๖๐</sup>ได้ว่า<sup>๖๑</sup>สินค้า<sup>๖๒</sup>เหล่านั้น<sup>๖๓</sup>จะ<sup>๖๔</sup>  
 เป็น<sup>๖๕</sup>ประโยชน์<sup>๖๖</sup>แก่<sup>๖๗</sup>ผู้<sup>๖๘</sup>ผลิต<sup>๖๙</sup>หรือ<sup>๗๐</sup>ผู้<sup>๗๑</sup>บริโลก<sup>๗๒</sup>ต่อ<sup>๗๓</sup>เมื่อ<sup>๗๔</sup>มี<sup>๗๕</sup>บริการ<sup>๗๖</sup>ที่<sup>๗๗</sup>รัฐ<sup>๗๘</sup>จัด<sup>๗๙</sup>ทำ<sup>๘๐</sup>ให้<sup>๘๑</sup>สำหรับ<sup>๘๒</sup>ประเทศ<sup>๘๓</sup>ไทย<sup>๘๔</sup>ได้<sup>๘๕</sup>จัด<sup>๘๖</sup>เก็บ<sup>๘๗</sup>ภาษี<sup>๘๘</sup>  
 ตาม<sup>๘๙</sup>หลัก<sup>๙๐</sup>การ<sup>๙๑</sup>นี้<sup>๙๒</sup>ด้วย<sup>๙๓</sup> คือ<sup>๙๔</sup>จัด<sup>๙๕</sup>เก็บ<sup>๙๖</sup>ภาษี<sup>๙๗</sup>จาก<sup>๙๘</sup>น้ำมัน<sup>๙๙</sup>และ<sup>๑๐๐</sup>ผลิต<sup>๑๐๑</sup>ถ่าน<sup>๑๐๒</sup>น้ำมัน<sup>๑๐๓</sup>ก็<sup>๑๐๔</sup>ยังมี<sup>๑๐๕</sup>สินค้า<sup>๑๐๖</sup>อีก<sup>๑๐๗</sup>มากมาย<sup>๑๐๘</sup>ที่<sup>๑๐๙</sup>ได้รับ<sup>๑๑๐</sup>  
 ประ<sup>๑๑๑</sup>โยชน์<sup>๑๑๒</sup>จ<sup>๑๑๓</sup>าก<sup>๑๑๔</sup>รัฐ<sup>๑๑๕</sup> รวมทั้ง<sup>๑๑๖</sup>สินค้า<sup>๑๑๗</sup>ที่<sup>๑๑๘</sup>ได้รับ<sup>๑๑๙</sup>การ<sup>๑๒๐</sup>ส่งเสริม<sup>๑๒๑</sup>คาม<sup>๑๒๒</sup> พ.ร.บ. ส่ง<sup>๑๒๓</sup>เสริม<sup>๑๒๔</sup>การ<sup>๑๒๕</sup>ลง<sup>๑๒๖</sup>ทุน<sup>๑๒๗</sup>เพื่อ<sup>๑๒๘</sup>กิจการ<sup>๑๒๙</sup>  
 อุต<sup>๑๓๐</sup>สาหกรรม<sup>๑๓๑</sup> พ.ศ. ๒๕๐๕ ฉะนั้น<sup>๑๓๒</sup>ภาษี<sup>๑๓๓</sup>สรรพ<sup>๑๓๔</sup>สาม<sup>๑๓๕</sup>ิต<sup>๑๓๖</sup>ตาม<sup>๑๓๗</sup>หลัก<sup>๑๓๘</sup>การ<sup>๑๓๙</sup>นี้<sup>๑๔๐</sup>ของ<sup>๑๔๑</sup>เรา<sup>๑๔๒</sup>มี<sup>๑๔๓</sup>การ<sup>๑๔๔</sup>จัด<sup>๑๔๕</sup>เก็บ<sup>๑๔๖</sup>แต่<sup>๑๔๗</sup>ก่อน<sup>๑๔๘</sup>ซ<sup>๑๔๙</sup>  
 ัณ<sup>๑๕๐</sup>ย<sup>๑๕๑</sup>เกิน<sup>๑๕๒</sup>ไป<sup>๑๕๓</sup>

### หลักการข้อ ๔ ภาษีสรรพสามิตเบ็ดเตล็ด

เหตุผลในการจัดเก็บเป็นเหตุผลเบ็ดเตล็ด ส่วนมากได้แก่เหตุผลในการจัดเก็บเพื่อเพิ่มรายได้หรือเพื่อชดเชยรายได้ทางการศุลกากรที่ขาดไป เพราะมีการผลิตสินค้าเหล่านี้ขึ้นในประเทศหรืออาจเป็นเหตุผลอื่นๆ สินค้าที่จัดเข้าตามหลักการนี้ได้แก่ เครื่องดื่มซีเมนต์ ยานยนต์ ไฟ ไม้ขีดไฟ เครื่องเครื่องซักผ้า วัสดุทางการค้าจากสินค้าเบ็ดเตล็ดได้อีกมาก และในอนาคตภาษีสรรพสามิตตามหลักการนี้ก็คงจะเป็นที่นิยมและหันมาใช้มากขึ้น

แต่อย่างไรก็ตามภาษีสรรพสามิตก็ยังมีเหมาะสมแก่ประเทศไทยอยู่ ทั้งนี้เพราะภาษีสรรพสามิตจัดเก็บจากการขายสินค้าเฉพาะอย่าง ทำให้บรรลุถึงวัตถุประสงค์โดยเฉพาะซึ่งภาษีการขายหรือภาษีอย่างอื่นไม่สามารถให้ได้

ประการแรก ภาษีสรรพสามิตเป็นเครื่องมือในการหารายได้เพื่อนำมาใช้จ่ายในกิจการของรัฐซึ่งเป็นผลประโยชน์ทางตรง ถ้าการบริโภคสินค้าเหล่านั้นได้รับประโยชน์จากกิจกรรมของรัฐ

ประการที่สอง ภาษีสรรพสามิตเป็นเครื่องมือที่ใช้เพื่อลดการบริโภคสินค้าที่ผลจากการบริโภคจะเป็นภัยแก่สังคม ในความหมายของ Economic Welfare แล้วราคาสินค้าประเภทนี้จะต่ำมากถ้าไม่มีการเก็บภาษี และยังทำให้ใช้ทรัพยากรเพื่อผลิตสินค้าเหล่านี้มากเกินไป ตัวอย่างที่ชัดเจนที่สุดในกรณีนี้ได้แก่ ภาษีสรรพสามิตที่เก็บจากสุรา การบริโภคสุราในปริมาณที่มากเกินไปก่อให้เกิดผลเสียแก่สังคมอันเนื่องมาจากโรคพิษสุรา ซึ่งมีได้รวมเข้าในราคาสุรา ทำนองเดียวกันกับภาษีสรรพสามิตเป็นเครื่องมือแก่งัดในการลดการใช้สินค้าซึ่งเห็นว่าขัดกับผลประโยชน์อันดีของสังคมโดยรวม โดยไม่มีข้อห้ามการบริโภคอย่างเปิดเผย ในกรณีที่รัฐต้องการถึงเอาทรัพยากรที่ใช้โดยเอกชนมาใช้เองในวัตถุประสงค์เช่นนี้ก็สามารถใช้ภาษีสรรพสามิตอย่างมีประสิทธิภาพ

สำหรับภาษีสรรพสามิตในการหารายได้นั้น ภาษีสรรพสามิตไม่ได้นำมาใช้เพียงเพื่อสถานการพิเศษเท่านั้น แต่ยังเป็นการหารายได้แทนภาษีการขาย ภาษีสรรพสามิตเป็นการกระจายภาระภาษีที่ยุติธรรมกว่าภาษีการขาย เนื่องจากในการจัดเก็บ ภาษีสรรพสามิตรัฐอาจจะชี้แจงจำกัดเฉพาะสินค้าที่เห็นว่าไม่จำเป็นแก่มาตรฐานการครองชีพ

ตามปกติ และภาษีสรรพสามิตยังทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่สามารถปรับปรุงภาระในการเสียภาษีปีต่อปีตามฐานะการเงินด้วยการเปลี่ยนแปลงเวลาซื้อสินค้าที่ต้องเสียภาษี และถ้าจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าเพียงไม่กี่ชนิด การบริหารก็จะเปลืองค่าใช้จ่ายน้อยกว่าภาษีการขาย

แต่อย่างไรก็ตาม มีข้อคัดค้านอย่างรุนแรงในการใช้ภาษีสรรพสามิตแทนภาษีการขายในการหารายได้ แต่ข้อคัดค้านมีได้เป็นไปในกรณีภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บเพื่อวัตถุประสงค์พิเศษในระบบเศรษฐกิจ ข้อคัดค้านประการแรกคือ ผู้บริโภคต้องรับภาระภาษีสูงเกินไป และยังทำให้ราคาของสินค้าที่ถูกเรียกเก็บภาษีสูงกว่าเมื่อยังไม่มีเรียกเก็บภาษีสรรพสามิต ดังนั้นจึงเป็นสาเหตุทำให้ค่าใช้จ่ายและภาระภาษีของผู้บริโภคมากขึ้น ซึ่งเหตุการณ์เช่นนี้จะไม่เกิดขึ้นในภาษีเงินได้

ข้อคัดค้านประการที่สอง คือหลักความยุติธรรม ในขณะที่ภาษีสรรพสามิตอาจเป็นที่ยอมรับของสังคมมากกว่าภาษีการขายในกรณีที่กระจายภาระภาษีไปตามชั้นของรายได้ แต่ภาษีเป็นการเลือกที่รักมักที่ชัง ในระหว่างผู้เสียภาษีที่มีความพอใจในสินค้าต่างชนิดกันโดยทำให้ผู้มีความพอใจ (ต้องการ) สินค้าที่ต้องรับภาระภาษีสรรพสามิตอย่างมาก ก็จะต้องรับภาระภาษีที่หนักกว่าเมื่อเทียบกับผู้บริโภคที่พอใจในสินค้าที่ไม่ต้องรับภาระภาษีสรรพสามิต ยิ่งอัตราภาษีสรรพสามิตเก็บในอัตราสูง เพื่อเพิ่มความสำเร็จในคำนวณรายได้แล้วจะยิ่งซ้ำผลนี้ให้หนักขึ้น เมื่อการผลักภาระภาษีไปข้างหน้า (Forward Shifting) ทำได้ไม่เต็มที่ ภาระภาษีนั้นจะตกแก่เจ้าของหรือปัจจัยธุรกิจที่ผลิตสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต และผลสุดท้ายภาระนั้นก็จะตกแก่เจ้าของทรัพยากร

ข้อคัดค้านประการที่สาม เป็นการลดประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจ (Economic Efficiency) ภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บก่อนถึงระดับการขายปลีกอาจเปลี่ยนวิธีการจำหน่าย และการเก็บภาษีจากผู้ผลิตในบางครั้งมีผลกระทบระเทือนถึงประสิทธิภาพในการเลือกวิธีการผลิต การเปลี่ยนอัตราโดยไม่คำนึงถึงระยะเวลาที่มีผลถึงแบบแผนในการบริโภคและการผลิต เมื่อภาษีสรรพสามิตขยายขอบเขตกว้างออกไป การบริหารงานและข้อได้เปรียบทางกฎหมายก็จะหนักไป และการเก็บภาษีการขายก็จะเสียค่าใช้จ่ายในอัตราที่สูงกว่าเมื่อเทียบกับรายได้ที่ค่อนข้างน้อย

เมื่อมองในแง่ทฤษฎีแล้วอาจกล่าวได้ว่า ไม่มีภาษีประเภทใดจะเหมาะสม  
อย่างสมบูรณ์ที่สุด ภาษีสรรพสามิตก็เช่นกัน เป็นภาษีที่ขัดกับหลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ  
เพราะเลือกเก็บจากสินค้าเฉพาะอย่าง จึงอาจมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจในการบริโภคของ  
ผู้บริโภค และทำให้ผู้บริโภคมิได้รับประโยชน์จากการบริโภคตามความต้องการ

อย่างไรก็ตาม ในสถานการณ์ของประเทศไทย ถ้ามองข้ามข้อเสียในเรื่อง  
ความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ ภาษีสรรพสามิตให้ประโยชน์มากกว่าผลเสีย เพราะมีความ  
เหมาะสมหลายประการคือ

๑. ถ้าการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตซึ่งเก็บจากสินค้าเฉพาะอย่างนั้นประกอบ  
ด้วยหลักเกณฑ์ในการเลือกประเภทสินค้าที่เหมาะสมแล้วช่วยในการระดมเงิน  
การบริโภคโดยส่วนรวมมีลักษณะก้าวหน้ามากขึ้น

๒. หลักเกณฑ์การเลือกประเภทสินค้าที่เหมาะสมจะช่วยในการลดการ  
บริโภคของประชาชนลง ทำให้มีการออมมากขึ้น และนำเอาทรัพยากรที่มีอยู่ไปใช้ในทางที่  
เป็นประโยชน์แก่การพัฒนาประเทศได้มากขึ้น

๓. ในกรณีที่การค้นคว้าในการลงทุนในอุตสาหกรรมในการผลิตสินค้ามาก  
ชนิดขึ้น เป็นสาเหตุให้ปริมาณการสั่งซื้อสินค้าเหล่านั้นเข้าประเทศเพื่อสนองความต้องการ  
ของผู้บริโภคในประเทศน้อยลง รัฐบาลขาดรายได้ส่วนหนึ่งที่เคยได้ในรูปอากรขาเข้า จึง  
เป็นการสมควรและจำเป็นที่จะต้องเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าที่ผลิตขึ้นในประเทศเพื่อ  
ชดเชยรายได้ในด้านอากรศุลกากรที่ลดน้อยลง

ดังนั้น สำหรับประเทศไทยซึ่งกำลังอยู่ในระหว่างการพัฒนาเป็นเหตุทำให้  
รัฐบาลมีภาระอันหนักในการที่จะพยายามยกระดับความเป็นอยู่และมาตรฐานการครองชีพ  
ของประชาชนในประเทศที่ประชาชนส่วนใหญ่มีฐานะยากจน ซึ่งระบบภาษีอากรจะมีส่วน  
ช่วยในการพัฒนาประเทศได้มาก แต่ในความรู้สึกของคนทั่วไปมักคิดว่า การเก็บภาษีอากร  
เป็นสิ่งที่ไม่เป็นธรรม ในด้านผู้บริโภคก็จะต้องจ่ายเงินซื้อสินค้าหรือบริการในราคาที่สูงขึ้น  
เมื่อบวกภาษีการบริโภคด้วย ในแง่ผู้ผลิตและเจ้าของปัจจัยก็จะเกิดความรู้สึกว่าทำให้เขา  
ขาดรายได้หรือผลกำไรที่ควรจะได้ทั้งหมดโดยแบ่งให้กับรัฐส่วนหนึ่ง Adam Smith

ใ้กว้างหลักเกณฑ์สำหรับระบบภาษีอากรที่ไว้ ๔ ประการ ซึ่งยังเป็นที่ยอมรับกันอยู่ในปัจจุบัน คือ หลักความยุติธรรม หลักความแน่นอน หลักความสะดวก และหลักประหยัด สำหรับประเทศไทย ระบบภาษีที่ก่เพื่อการพัฒนาการเศรษฐกิจของประเทศแล้วควรจะมีลักษณะเพิ่มเติมดังนี้

๑. ต้องสามารถทำรายได้และบริหารได้โดยมีประสิทธิภาพ เนื่องจากรัฐบาลจำเป็นต้องหารายได้จำนวนมากมาใช้พัฒนาประเทศด้านต่างๆ ฉะนั้นหลักข้อนี้จึงควรได้รับการพิจารณาอย่างมาก ทั้งนี้เพราะอัตราส่วนของภาษีอากรต่อรายได้ประชาชาติของเรายังต่ำอยู่ นอกจากนั้นระบบภาษีอากรที่นั่นควรเป็นระบบที่รัฐสามารถบริหารได้อย่างมีประสิทธิภาพ การควบคุมของเจ้าหน้าที่เป็นไปโดยไมยาก ซองโหว่ใหญ่เสียภาษีน้อยที่สุด และค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บควรตัดทอนให้ต่ำ

๒. จะต้องสามารถลดการบริโภคของประชาชน และเพิ่มการออมทรัพย์ เพื่อการพัฒนาการเศรษฐกิจ การที่ประชาชนจะออมทรัพย์ได้ก็ด้วยการลดการบริโภคสิ่งที่ไม่ควรบริโภค การที่ประชาชนลดการบริโภคโดยเพิ่มการออมทรัพย์จะทำให้รัฐสามารถนำเอาทรัพยากรเหล่านั้นไปใช้ในการพัฒนาประเทศ แทนที่จะถูกนำไปบริโภค รัฐสามารถใช้นโยบายภาษีอากรบังคับให้ประชาชนบริโภคผลิตภัณฑ์ได้จากพัฒนาเศรษฐกิจ เพราะภะนั้นแล้วผลได้อันเกิดจากการพัฒนาประเทศก็จะถูกนำไปบริโภคจนหมดสิ้น ไม่สามารถนำไปพัฒนาเศรษฐกิจในระยะต่อไป

๓. ต้องมีส่วนช่วยในการจัดปัญหาเงินเพื่อ ไม่ว่าประเทศใดๆ ที่ประสบกับปัญหาเงินเพื่อ รัฐบาลของประเทศนั้นไม่ควรปล่อยให้ภาระเงินเพื่อดำเนินต่อไปโดยไม่ดำเนินการอย่างใด ทั้งนี้เนื่องจากปัญหาเงินเพื่อมีอิทธิพลทำให้การพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศเป็นไปอย่างล่าช้า ทำให้มีการขยายตัวในการสั่งสินค้าเข้า ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการแบ่งสรรรายได้มากขึ้น ระบบภาษีอากรที่สามารถลดการบริโภคของประชาชนในประเทศลงได้ก็จะสามารถลดปัญหาเงินเพื่อได้ด้วย

๔. จะต้องไม่ทำลายการลงทุน และจะต้องส่งเสริมการลงทุนให้มากยิ่งขึ้น เป็นที่ยอมรับกันว่า การที่จะพัฒนาประเทศให้โดยลจะพึ่งการลงทุนของรัฐบาลแต่อย่าง เดียวไม่



เพียงพอ รัฐควรลงทุนในกิจการที่เรียกว่า Overhead Capital ส่วนเอกชนควรลงทุนในกิจการผลิตด้านต่างๆ และการลงทุนของรัฐควรสอดคล้องกับการลงทุนของเอกชน ภาษีอากรอาจเป็นเครื่องทำลายการลงทุนของเอกชนลงได้เหมือนกัน เช่น การเก็บภาษีจากกำไรในอัตราที่สูงมากจนทำให้กำไรที่เหลือ (Residual Profit) ไม่คุ้มกับการเสียของเอกชนในการลงทุนนั้น

๕. จะต้องทำให้มีความเสมอภาคแห่งการแบ่งสรรรายได้มากยิ่งขึ้น ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ที่ยอมรับกันทั่วไปในปัจจุบัน ไม่ว่าจะประเทศที่ก้าวหน้าแล้วหรือกำลังพัฒนา ทั้งนี้เพราะว่า

ก) ทางค่านิยมขนธรรม การที่ประชาชนในประเทศมีรายได้แตกต่างกันมากนั้นย่อมเป็นการไม่เป็นธรรม รัฐบาลไม่ควรอยู่เฉยเมื่อประชาชนของประเทศจำนวนมากประสบกับปัญหาการครองชีพที่ยากจนแร้นแค้น ในขณะที่ประชาชนอีกกลุ่มหนึ่งซึ่งมีจำนวนเพียงเล็กน้อยมีความเป็นอยู่อย่างฟุ่มเฟือย เพราะอย่างน้อยที่สุดแล้วควรพยายามให้ประชาชนกลุ่มที่มีรายได้น้อยพอที่จะครองชีพได้ตามสมควรแก่ศักยภาพ

ข) ถ้าผลได้จากการพัฒนาประเทศส่วนใหญ่ไปตกอยู่กับบุคคลกลุ่มน้อย ย่อมทำให้คนกลุ่มใหญ่ไม่พอใจ เพราะไม่ได้รับผลประโยชน์จากการพัฒนาประเทศ รัฐจึงอาจจะไม่ได้รับความร่วมมือจากประชาชนโดยทั่วไปในโครงการพัฒนาด้านต่างๆ และเป็นคนล้มเหลวแก่การพัฒนาประเทศ เพราะเท่ากับเป็นการพัฒนาแก่กลุ่มใดกลุ่มหนึ่งโดยเฉพาะ

ค) ถ้าประชาชนส่วนใหญ่มีความยากจนแร้นแค้น ย่อมทำให้สิทธิการเมืองยังมีนโยบายตรงกันข้าม เข้ามามีอิทธิพลแก่ประชาชนได้ง่าย

## ๒. ฐานในการกำหนดอัตราภาษีสรรพสามิตของประเทศไทย

ได้กล่าวมาแล้วแต่คนว่ากรมสรรพสามิตได้จัดเก็บภาษีสรรพสามิตตามสภาพ (Specific Tax) เป็นเวลานาน กรมสรรพสามิตจัดเก็บภาษีสรรพสามิตตามสภาพนั้นได้คำนึงถึงความสะดวกในการจัดเก็บเป็นสำคัญ โดยไม่คำนึงถึงราคาขายเมื่อสินค้าออกจากโรงงานหรือสถานที่ประกอบอุตสาหกรรม เพราะอาจเกิดปัญหาได้แม้ระหว่างหน่วยงานราชการกับผู้เสียภาษี ในเรื่องราคาขายที่นำมาประเมินการเสียภาษี

ผลดีผลเสียของการจัดเก็บภาษีตามสภาพดังนี้

ผลดี

๑. สดวกในการจัดเก็บ ไม่มีปัญหาในการกำหนดราคาขายของสินค้าแต่ละชนิด เพื่อคำนวณจำนวนภาษีที่ต้องเสีย
๒. ทำให้รัฐมีรายได้ค่อนข้างแน่นอน มีประโยชน์ในการกำหนดงบประมาณรายได้อัตราจ่ายของประเทศ การจัดเก็บภาษีตามสภาพจำนวนภาษีจะไม่ขึ้นลงตามราคาสินค้าซึ่งอาจจะเปลี่ยนแปลงไปตามภาวะเศรษฐกิจมากกว่าการเปลี่ยนแปลงปริมาณการผลิต

ผลเสีย

๑. ไม่ยุติธรรม ผู้ที่บริโภคสินค้าประเภทเดียวกันแต่คุณภาพและราคาต่างกัน จะต้องรับภาระภาษีในจำนวนที่เท่ากัน ฉะนั้นผู้มีรายได้อ่อนซึ่งมักจะบริโภคสินค้าที่มีราคาสูงก็จะต้องรับภาระภาษีเท่ากับผู้มีรายได้น้อยและบริโภคสินค้าที่มีคุณภาพต่ำ ทั้งนี้เพราะการเก็บภาษีตามสภาพไม่ได้คำนึงถึงราคาคุณภาพสินค้า เท่ากับเป็นการลดภาระภาษีแก่ผู้มีรายได้อ่อน และทำให้ภาระภาษีนี้มีลักษณะ เป็นแบบถอยหลัง
๒. รายได้ของรัฐไม่ขึ้นลงตามภาวะเศรษฐกิจ ระดับราคาของสินค้ามีแนวโน้มที่จะสูงขึ้นทุกเวลา แต่การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตตามสภาพไม่ได้คำนึงถึงราคาสินค้าที่จะขึ้นลงตามภาวะเศรษฐกิจ ในยามที่เศรษฐกิจรุ่งเรืองจำนวนภาษีที่รัฐจัดเก็บได้ก็ไม่ได้สูงขึ้น การแก้ไขทำได้ทางเดียวคือออกกฎหมายแก้ไขอัตราภาษี แต่การจะออกเป็นกฎหมายมักต้องใช้เวลาานาน ผลอาจไม่ทันต่อเหตุการณ์

นอกจากการกำหนดอัตราภาษีโดยการจัดเก็บภาษีตามสภาพแล้ว เรายังอาจใช้การกำหนดอัตราโดยเก็บภาษีตามราคา (Ad valorem) ซึ่งการจัดเก็บภาษีตามวิธีการนี้ก็ยังมีทั้งผลดีและผลเสีย ซึ่งพอจะรวบรวมได้ดังนี้

ผลดี

๑. ในยามที่เศรษฐกิจของชาติเจริญรุ่งเรือง ระดับราคาของสินค้าและบริการต่างๆ มีแนวโน้มสูงขึ้น รัฐก็จะไ้รายได้จากภาษีเพิ่มมากขึ้นโดยไม่ต้องมีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษี ในทางตรงข้ามถาภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ รายได้จากภาษีก็จะลดลงตามไปด้วย นับว่าภาษีนี้สามารถปรับตัวได้ จึงเป็นระบบภาษีที่ดีเนื่องจากสามารถควบคุมการเคลื่อนไหวของระบบเศรษฐกิจด้วย

๒. ในขณะที่ราคาของสินค้าโดยทั่วไปสูงขึ้นเรื่อยๆ ภาษีสรรพสามิตที่จกเก็บตามราคาก็จะทำให้รัฐมีรายได้มากขึ้น เท่ากับเป็นการดึงเงินจากเอกชน ทำให้เงินที่จะนำมาใช้จ่ายของเอกชนลดลง สามารถช่วยแก้ปัญหาเงินเฟ้อได้

๓. การเก็บภาษีตามราคาทำให้คนที่มีความรู้ซึ่งบริโภคสินค้าที่มีคุณภาพดีราคาแพงต้องรับภาระภาษีในอัตราสูงกว่าผู้มีรายได้น้อยและบริโภคสินค้าที่ราคาต่ำ ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมและทำให้ภาษีมีลักษณะเป็นภาษีแบบก้าวหน้า

### ผลเสีย

๑. ข้อโต้แย้งในการกำหนดอัตรารภาษีจากราคาที่สำคัญที่สุดคือ ปัญหาในการกำหนดราคาซึ่งเป็นฐานในการประเมินภาษี เนื่องจากเป็นการยากที่จะกำหนดราคาของสินค้าได้ และราคาของสินค้าบางอย่างซึ่งเป็นสินค้าใหม่ที่เพิ่งนำออกสู่ตลาดอาจจะยังไม่สามารถกำหนดราคาได้

กรณีที่สินค้ามีตลาดอยู่แล้ว การกำหนดราคาขายเพื่อเป็นฐานในการคำนวณภาษีนั้นสามารถกำหนดได้โดยอาศัยราคาตลาดโดยเฉลี่ยของสินค้านั้นๆ แต่ในกรณีที่สินค้าใหม่ที่เริ่มนำออกสู่ตลาด การกำหนดราคาก็อาจจะทำได้โดยอาศัยตัวเลขต้นทุนของสินค้านั้น และค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่จำเป็นและสมเหตุสมผลและกำไรปกติ (Normal Profit) ที่ธุรกิจสามารถดำเนินการต่อไปได้ ซึ่งราคาที่คำนวณได้นี้อาจไม่ตรงกับราคาตลาดจริง แต่ก็เป็นเพียงสิ่งที่จะกำหนดฐานของภาษีในกรณีที่ยังหารราคาที่แท้จริงไม่ได้

จากข้อเปรียบเทียบถึงผลดีและผลเสียของแต่ละวิธีจะเห็นได้ชัดว่า ถ้าไม่คำนึงถึงความสะดวกจนเกินไปแล้ว การเก็บภาษีในอัตรารตามราคามีข้อได้เปรียบกว่าการเก็บภาษีตามสภาพหลายประการ

ตัวเลขแสดงระดับราคาของสินค้าที่ ใช้จ่ายต้องเสียภาษีสรรพสามิตในระหว่างปี ๒๕๑๑ ถึง ๒๕๑๓ มีดังนี้

ระดับราคาพระนคร - ชนบุรี (ปี ๒๕๐๕ - ๑๐๐)

รายการ	หน่วย	๒๕๑๑	๒๕๑๒	๒๕๑๓
๑. เครื่องพิมพ์ไม้มัลเดกออกฮอด	-	๑๓๖.๓๐	๑๓๖.๓๐	๑๔๑.๗๐
๒. ยาสือบและ เครื่องพิมพ์ไม้มัลเดกออกฮอด	-	๘๘.๘๐	๘๘.๘๐	๑๐๐.๕๐
๓. น้ำมันกาช	ลิตร	๑๑๘.๐๕	*	๑๑๒.๘๘
๔. น้ำมันเบนซิน	"	๑๐๓.๘๐	๑๐๓.๘๐	๑๐๓.๘๐
๕. น้ำมันเครื่อง	"	๑๐๐.๐๐	๑๐๐.๕๕	๑๐๒.๓๒
๖. ซีเมนต์	ถุง	๘๘.๒๒	๘๕.๒๔	๘๖.๗๓
๗. ไม้ซีกไฟ	กิลิก	๑๐๐.๐๐	๑๐๐.๐๐	๑๐๕.๐๐

\* ปรับปรุงตัวเลข

\*\* ปี ๒๕๑๐ = ปีฐาน

ที่มา : กรมการขนส่ง กระทรวงเศรษฐกิจ

ระดับราคาสินค้าเมื่อกล่าวโดยทั่วๆ ไปแล้วจะเห็นว่าสูงขึ้นทุกๆ ปี การจกเก็บภาษีตามราคาเป็นวิธีที่เหมาะสมตามสถานะการตั้งเหตุผลที่กล่าวมาแล้วข้างต้น แต่เมื่อพิจารณาจากระดับราคาของสินค้าที่ต้องรับภาระภาษีสรรพสามิต ระดับราคาคอนข้างคงที่ไม่เปลี่ยนแปลงมากเท่าไรนัก สำหรับซีเมนต์ชนิดที่นำสนใจคือ ในระยะนี้ระดับราคาลดลง ทั้งนี้อาจเนื่องจากการที่มีโรงงานเพิ่มมากขึ้น จำนวนผลผลิตมากขึ้น การผลิตจำนวนมากจะช่วยลดต้นทุนในการผลิตได้ และผู้ผลิตต้องแข่งขันกันมากขึ้น ราคาของซีเมนต์จึงลดลง ดังนั้นการที่จกเก็บภาษีสรรพสามิตตามสภาพในขณะนี้ก็น่าจะมีอะไรเสียหาย แต่ก็มีข้อสังเกตซึ่งแสดงให้เห็นถึงผลเสียของการเก็บตามสภาพในขณะนี้คือสินค้าซีเมนต์ยังคงต้องรับภาระภาษีอยู่เต็มแม้ว่าระดับราคาจะลดลงก็ตาม จึงพอจะสรุปโดยทั่วไปได้ว่า การเก็บภาษีสรรพสามิตตามสภาพในขณะนี้ไม่น่าจะดี เพราะระดับราคาส่วนมากคงที่ แต่อย่างไรก็ตาม ในอนาคตเมื่อขอบเขตของภาษีจะขยายกว้างขวางออกไปยังสินค้าประเภทต่างๆ ซึ่งระดับราคาไม่ได้

คงที่ เช่นที่เป็นอยู่ จึงควรมีการเก็บภาษีตามราคาด้วย เพื่อเป็นการเพิ่มรายได้แก่รัฐโดย  
ไม่ต้องออกกฎหมายแก้ไขซึ่งที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน

๓. การควบคุมการจัดเก็บและวิธีการการจัดเก็บ

ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตและการควบคุมการจัดเก็บภาษีนี้นั้นพอสรุปได้ว่า  
ต้องอาศัย "คน" เป็นส่วนใหญ่โดยการส่งเจ้าหน้าที่ไปประจำยังสถานที่ประกอบอุตสาหกรรม  
ต่างๆ แม้ว่า คน จะเป็นปัจจัยที่สำคัญในการปฏิบัติหน้าที่การงานต่างๆ เพราะได้ปราศ  
จากคนเสียแล้ว เครื่องมือ เครื่องใช้ ตลอดจนวิธีการต่างๆ ก็ไม่สามารถดำเนินต่อไปได้ แต่  
การที่ใช่แต่ คน ก็มีข้อบกพร่อง ข้อบกพร่องในการใช้คนเพียงอย่างเดียวในการจัดเก็บและ  
ควบคุมการจัดเก็บคือ

๑. ทางด้านเจ้าหน้าที่ อาจมีปัญหว่า พนักงานที่ส่งไปปฏิบัติงาน ณ สถานที่  
ที่ประกอบอุตสาหกรรมนั้นมีความซื่อสัตย์สุจริต และรักษามลประโยชน์ของรัฐเพียงใด โอกาส  
ที่พนักงานจะร่วมมือกับผู้เสียภาษีก่อเกิดขึ้นได้ ถ้าเจ้าหน้าที่มีความตั้งใจก็อาจมีปัญหามา  
เรื่องการฝึกและให้การอบรมในด้านความรู้ เพื่อเข้าใจถึงวิธีการปฏิบัติและมีความสามารถ  
เหมาะสมกับงานที่ได้รับมอบหมาย และสามารถตรวจหาการทุจริตของผู้เสียภาษี (ถ้ามี)  
และการฝึกอบรมก็จะต้องจัดให้มีอยู่เสมอเพื่อให้ทันสมัยเสมอ นอกจากนี้การที่เจ้าหน้าที่ไป  
อยู่ประจำยังโรงงานใดเป็นเวลานานความสนิทสนมในทางส่วนตัวอาจทำให้วิธีการปฏิบัติไม่  
เป็นไปตามที่วางไว้

๒. การส่งเจ้าหน้าที่ไปประจำ เป็นเหตุหนึ่งที่อาจกระบบอุปถัมภ์ขึ้นในการ  
มอบหมายงานให้แก่เจ้าหน้าที่คนใดคนหนึ่ง การที่เจ้าพนักงานออกไปประจำยังโรงงานนอก  
จากเบี้ยเลี้ยงที่ได้รับตามปกติแล้วยังมีเงินตอบแทนที่ธุรกิจจะมอบให้อีกต่างหาก และอัตรา  
เงินเดือนของข้าราชการเมื่อเทียบกับพนักงานของธุรกิจแล้วยังต่ำกว่ากันมาก ระบบอุปถัมภ์  
เป็นสิ่งที่ทำให้งานต่างๆ ดำเนินไปโดยขาดประสิทธิภาพ เพราะข้าราชการที่ปราศจากพรรค  
พวกจะขาดกำลังใจในการปฏิบัติงาน

ทางด้าน การควบคุมการจัดเก็บภาษี ซึ่งควรจะแบ่งการควบคุมเป็น ๒ ระดับ

๑. การควบคุมเจ้าหน้าที่เสียภาษี ถ้าผู้เสียภาษีมีจำนวนไม่มากการควบคุมก็ทำได้ไม่ยาก และวิธีการที่ใช้อยู่ก็ดูจะเหมาะสม แต่เมื่อธุรกิจมีการขยายตัวใหญ่ขึ้นจำนวนเงินทุนที่ต้องการใช้ก็ยิ่งต้องมากขึ้น เป็นการยากที่บุคคลหรือเอกชนเพียงคนเดียวจะสามารถหาเงินทุน จึงต้องแบ่งเงินทุนออกเป็นหุ้นเพื่อออกจำหน่ายแก่มหาชน การดำเนินงานต่างๆ จึงต้องวางระบบไว้อย่างรัดกุมเพื่อป้องกันการทุจริตของพนักงานและเป็นการแสดงผลการดำเนินงานของธุรกิจแก่ผู้ถือหุ้น ธุรกิจต่างๆ จำเป็นต้องมีระบบบัญชีที่รัดกุมเพื่อประโยชน์ในการนี้ ดังนั้นเมื่อในอนาคตแล้วภาษีสรรพสามิตจะมีความสำคัญในการหารายได้ให้ภาครัฐ และขอบเขตในการจัดเก็บก็จะกว้างขวางออกไป ดังนั้นวิธีการที่ใช้อยู่ของเจ้าหน้าที่ไปควบคุมก็ดูจะไม่เหมาะสม เมื่อธุรกิจต่างๆก็พยายามที่จะวางมาตรการต่างๆในการวัดผลการดำเนินงาน และตรวจสอบพนักงานของตนให้ปฏิบัติงานให้เป็นไปตามแผนที่กำหนด และเครื่องมือนี้อย่างหนึ่งของฝ่ายจัดการในการนี้คือ ระบบบัญชี ซึ่งธุรกิจต่างๆได้พยายามจัดวางระบบบัญชีให้รัดกุมและรวดเร็วต่อการรายงานการดำเนินงาน ประโยชน์จากระบบบัญชีนี้ควรที่กรมสรรพสามิตจะได้ผลพลอยได้โดยใช้เป็นที่มาแห่งข้อมูลในการเสียภาษีและในการควบคุมผู้เสียภาษีการเสียภาษีด้วย ดังนั้นแทนที่จะใช้คนเพียงอย่างเดียวก็ควรใช้การควบคุมโดยเอกสารด้วย



๒. ควบคุมเจ้าหน้าที่ของทางราชการเอง หมายถึงการควบคุมภายในกรมสรรพสามิต ซึ่งมีความจำเป็นไม่น้อยกว่าการควบคุมผู้เสียภาษี เพราะถ้าเจ้าหน้าที่ให้การร่วมมือแก่ผู้เสียภาษีในการทุจริตค่าภาษี แม้ว่ามาตรการในการควบคุมผู้เสียภาษีจะรัดกุมเพียงใด ผู้เสียภาษีก็มักหาทางเลี่ยงภาษีได้โดยอาศัยความร่วมมือจากเจ้าหน้าที่ นอกจากนั้นแล้วถ้าไม่มีการควบคุมภายในการจะประเมินผลงานของเจ้าหน้าที่ระดับต่างๆ ก็จะทำให้ยากรวมทั้งการติดตามงานที่มอบหมายนั้นได้ปฏิบัติตามเรียบร้อยหรือไม่ แต่ในขณะนี้การควบคุมภายในมิได้จัดให้มีขึ้นเลย การควบคุมและติดตามผลอาจกระทำได้โดยตั้งหน่วยงานซึ่งมีหน้าที่เป็นที่ปรึกษาแก่อธิบดี มีหน้าที่ตรวจสอบการปฏิบัติงาน และทำรายงานพร้อมทั้งข้อเสนอแนะต่างๆ โดยไม่ให้มีอำนาจสั่งงานแต่อย่างใด

กล่าวโดยสรุปก็คือ การใช้ คน ในการปฏิบัติก็ยังไม่พอจำเป็นต้องอาศัยเทคนิคด้านอื่นๆ เข้ามาร่วมด้วยโดยเฉพาะเมื่อขอบเขตในการจัดเก็บขยายออกไปมากขึ้น

เครื่องมือที่จะใช้กันอย่างมีประสิทธิภาพคือ ระบบบัญชีของธุรกิจ และรวมทั้งเครื่องมือในการวัดปริมาณต่างๆ กว

๔. ความเหมาะสมของภาษีสรรพสามิตต่อเหตุการณ์ในปัจจุบัน

ถึงที่กล่าวมาแล้วถึงปัญหาในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในบทที่ ๔ ในปัจจุบันนี้ ธุรกิจจะสามารถดำเนินกิจการไปโดยปกตินั้น จำเป็นต้องอาศัยหน้าที่ "การตลาด" ซึ่งขณะนี้เป็นที่ยอมรับกันทั่วหน้าที่ "การตลาด" เป็นหน้าที่ที่สำคัญและเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการดำเนินธุรกิจ ธุรกิจในปัจจุบันต้องเผชิญกับปัญหาการแข่งขันจากธุรกิจอื่นและธุรกิจย่อมประสงค์ที่จะรักษาส่วนแบ่งของตลาดและพยายามที่จะขยายออกไปให้มากขึ้นยิ่งถูกตลาดคู่แข่งต่างๆ สำหรับธุรกิจที่เพิ่งจะเริ่มต้นก็จะต้องพยายามเข้ามามีส่วนในตลาด หน้าที่ "การตลาด" เป็นหน้าที่ที่จะพยายามทำให้สินค้าหรือบริการมีการเปลี่ยนแปลงกรรมสิทธิ์ นั่นก็คือสามารถขายสินค้าได้นั่นเอง ค่าขายเป็นที่มาแห่งรายได้ของธุรกิจ ดังนั้นธุรกิจจึงต้องมีการศึกษาค้นคว้าและวิจัยถึงความต้องการของผู้บริโภคในกลุ่มที่เป็นลูกค้าในย่านคุณภาพของสินค้า และยังรวมถึงลักษณะของสินค้านั้นด้วย ลักษณะของสินค้าที่จะจูงใจให้ผู้มาซื้อสินค้าจะต้องให้เป็นที่พอใจในค่านลักษณะของตัวสินค้าและหรือภาชนะที่บรรจุ (package) นอกจากศึกษาความต้องการของผู้บริโภคซึ่งมีอิทธิพลต่อการตัดสินใจซื้อของเขาแล้ว ในการดำเนินธุรกิจนั้นธุรกิจมักจะพยายามควบคุมต้นทุนให้ต่ำ จึงได้มีการค้นคว้าเพื่อปรับปรุงการผลิตหรือหาเทคนิคใหม่ในการผลิต หรือพยายามใช้วัตถุดิบอย่างอื่น เพื่อหาวิธีที่ดัดและเหมาะสมซึ่งจะลดต้นทุนและจะมีผลถึงตัวเลขกำไรสุทธิของธุรกิจด้วย กวญเหตุเหล่านี้เราจึงเห็นว่าสินค้าจำหน่ายอยู่ในท้องตลาดมากมายหลายชนิด และจำหน่ายด้วยวิธีการต่างๆ และวัตถุประสงค์ใช้ก็ไม่เหมือนกัน เช่น ไฟ มีทั้งที่ทำด้วยกระดาษ พลาสติก ฯลฯ เครื่องดื่มมีจำหน่ายทั้งในลักษณะบรรจุขวดมีสิ่งฉีกภาชนะ และบรรจุใส่ด้วยกระดาษโดยไม่มีสิ่งฉีกภาชนะ เป็นต้น ในการวิเคราะห์ศัพท์ตามกฎหมายสรรพสามิตว่าอะไรคือสินค้าที่เรียกชื่อเช่นนั้นและเขาขายต้องเสียภาษีซึ่งมีปัญหาทั้งที่ยกตัวอย่างเรื่องเครื่องดื่ม (ในบทที่ ๔) แสดงว่า จำกัคงไว้แคบมากหรือเฉพาะเจาะจงเกินไป ซึ่งเป็นขอบกพร่องของการใช้ถ้อยคำของกฎหมายเพราะขณะที่ร่างกฎหมายนั้นคำจำกัดความอาจเหมาะสมกับสิ่งแวดล้อมทุกประการ แต่เมื่อความก้าวหน้าในด้าน

ต่างๆ มีขึ้น กำจกัความนั้นตองลาหลังไม่ทันกับเหตุการณั

๕. การจกัเก็บภาษีเป็นการจกัเก็บทอง

ภาษีสรรพสามิตเรียกเก็บจากการขายเฉพาะอยาง สินค้าซึ่งรับภาระภาษี สรรพสามิตเหล่านัแล้วยังตองรับภาระภาษีการค้ำซึ่งจกัเก็บโดยกรมสรรพากร โดยคิดจาก ยอดรายได้อ่อนหักรายจ่ายใดๆ (ยกเว้นรายจ่ายซึ่งได้อีกภาษีการค้ำไปแล้ว) เท่ากับว่าผู้ ค้ำเนินธุรกิจตองเสียภาษีซ้ำถึงสองครั้ง คือ เสียภาษีสรรพสามิตแก่กรมสรรพสามิตและ ภาษีการค้ำให้กรมสรรพากร การจกัเก็บภาษีเช่นนี้ส่งผลเสียหลายประการกล่าวคือ

๑. ก่อความลำบากให้แก่ผู้เสียภาษี เพราะตองเสียภาษีซ้ำถึง ๒ ครั้ง จากการขายสินค้าเพียงอยางเดียว แถว่าอัตราภาษีที่เรียกเก็บจะเก็บในอัตราที่ค้ำ แต่ ผู้เสียภาษีก็จะ เกิดความเบื่อหน่ายที่จะ ตองเผชิญกับพิธีการในการเสียภาษีและ การติดต่อกับ เจ้าหน้าที่ของรัฐถึงสองฝ่ายทั้ง ในการเสียภาษีและรับการตรวจสอบการเสียภาษี

๒. ถ้าอัตราที่เก็บสูง การเก็บภาษีทองจะเท่ากับทำลายอุตสาหกรรมเพราะ การเก็บภาษีเท่ากับเป็นการค้ำเอารายได้อส่วนหนึ่งซึ่งควรตกเป็นของธุรกิจไปเป็นรายได้อของรัฐ ฉนั้นเมื่อรัฐค้ำเอารายได้อไปในอัตราที่สูงกำไรในส่วนที่เหลือซึ่งจะแจกจ่ายคืนแก่ เจ้าของเงินทุน ในรูปเงินปันผล หรือจกัสรรเพื่อกิจการต่างๆ ก็จะมีไม่มากที่จะจูงใจให้ค้ำเนินธุรกิจต่อไป เพราะทำรายได้อได้มากรัฐก็ค้ำไปมาก

๓. รัฐจะสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายในการจกัเก็บภาษี เพราะตองใช้หน่วยงาน ถึงสองหน่วยงานเพื่อจกัเก็บภาษีจากสินค้าประเภทเดียวกัน ซึ่งอาจจะประหยัดได้ถ้าให้เพียง หน่วยงานเดียวเป็นผู้จกัเก็บ นอกจากนั้นยังลำบากในอันที่จะประสานงานในการจกัเก็บภาษี เนื่องจากมีเป้าหมายต่างกัน

๔. ก่อให้เกิดการทุจริตในการภาษี โดยอาจจะจงใจหรือไม่จงใจทุจริต เพราะธุรกิจเองก็สามารถประหยัดค่าใช้จ่ายไปได้ หรือเกิดการหลงลืมเนื่องจากจะตองเสีย ภาษีมากมายหลายประเภท



ภาคสอง

ขอเสนอแนะ

ในการปรับปรุงภาษีสรรพสามิตควรมีการดำเนินการดังนี้

๑. วิธีการจัดเก็บและการควบคุมการจัดเก็บภาษี

การจัดเก็บภาษีในปัจจุบันใช้เจ้าหน้าที่ไปควบคุมยังโรงงานอุตสาหกรรมเป็นส่วนใหญ่ และอาศัยเอกสารประกอบบางประการ ซึ่งอาจจะเหมาะสมกับสถานการณ์ของประเทศไทยในปัจจุบันที่เชื่อกันว่าเอกสารต่าง ๆ ที่นำมาเป็นหลักฐานในการบันทึกทางบัญชีไม่สมบูรณ์และเชื่อถือไม่ได้ ทั้งนี้อาจเป็นเพราะธุรกิจส่วนมากเป็นลักษณะธุรกิจในครอบครัว ดังนั้นการบันทึกรายการเกี่ยวกับการเงินจึงไม่ได้ทำถูกต้องตามหลักบัญชีเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี หรือในกรณีที่มีโรงงานที่ต้องควบคุมมีจำนวนไม่มากนักวิธีนี้ก็เหมาะสม แต่ในปัจจุบันธุรกิจต่าง ๆ ก็กำลังตื่นตัวและขยายใหญ่ขึ้น เงินลงทุนที่ต้องการก็มากขึ้น การดำเนินงานธุรกิจเป็นไปในรูปบริษัทจำกัดซึ่งมีผู้ถือหุ้นเป็นมหาชน ฉะนั้นระบบบัญชีเป็นสิ่งสำคัญที่ต้องจัดใหม่ขึ้นอย่างรัดกุมเพื่อป้องกันการทุจริตของพนักงาน และเพื่อเป็นการรักษาผลประโยชน์ของผู้ถือหุ้นที่มีได้เข้ามาบริหารงานของธุรกิจเอง ดังนั้นจึงควรมีการตระเตรียมโครงการในอันที่จะเปลี่ยนวิธีการจัดเก็บและควบคุมเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิตโดยใช้หลักฐานทางการบัญชีของธุรกิจเหล่านั้นแทน ทั้งนี้เนื่องจาก

๑. ป้องกันการร่วมมือระหว่างเจ้าหน้าที่ของรัฐบาลและผู้เสียภาษี ดังที่กล่าวมาแล้วว่าการส่งเจ้าหน้าที่ไปควบคุมการจัดเก็บภาษีจะได้ผลมากน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับความซื่อสัตย์ของเจ้าหน้าที่ผู้นั้นมาก ถ้าเกิดมีการหลีกเลี่ยงภาษีขึ้น การตรวจสอบการทุจริตของผู้เสียภาษีหรือการร่วมมือกันทุจริตระหว่างเจ้าหน้าที่และผู้เสียภาษีจะทำโดยยาก เพราะอาจจะช่วยกันสร้างหลักฐานซึ่งเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีให้สมบูรณ์ถูกต้องตามกฎหมาย แมว่าจะมีเจ้าหน้าที่ฝ่ายอื่นไปตรวจสอบก็ยากที่จะตรวจพบการทุจริต เพราะหลักฐานต่าง ๆ ได้สร้างขึ้นไว้เรียบร้อยแล้ว

๒. ประหยัดค่าใช้จ่าย ในอนาคตขอบเขตของการจัดเก็บภาษีย่อมจะต้องมากขึ้น ดังนั้นจำนวนโรงงานอุตสาหกรรมที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีย่อมจะต้องเพิ่มมากขึ้น หรือแม้ในปัจจุบันจำนวนโรงงานที่ต้องส่งเจ้าหน้าที่กรมมากพอสมควร การส่งเจ้าหน้าที่ไปควบคุมย่อมต้องการจำนวนเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ ค่าใช้จ่ายของรัฐก็จะต้องเพิ่มมากขึ้นไปตามด้วย ดังนั้นจำนวนภาษีที่เก็บได้ก็น่าจะเพิ่มขึ้น

ประเทศไทยไม่เต็มที่ เพราะมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บมาก ซึ่งขัดกับหลักประหยัดของ Adam Smith

๓. เป็นการส่งเสริมให้กิจการต่าง ๆ ในประเทศไทยมีหลักฐานและการบันทึกรายการในสมุดบัญชีที่สมบูรณ์และถูกต้องมากขึ้น ไม่เพียงแต่ประโยชน์ในด้านการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตประเภทเดียว แต่จะช่วยให้ในด้านการจัดเก็บภาษีอื่น ๆ เช่น ภาษีเงินได้ซึ่งจัดเก็บโดยอาศัยหลักฐานทางการบัญชีอยู่แล้วก็จะโดยผลมากขึ้น

แต่อย่างไรก็ตามถ้าเราจะเริ่มหันมาใช้หลักฐานการบันทึกทางบัญชีเป็นเครื่องมือในการจัดเก็บและการควบคุมควยนั้น สิ่งที่ต้องการคำนึงคือ เราต้องมีพระราชบัญญัติทางการบัญชีที่เหมาะสมและทันสมัย และเป็นไปตามหลักการบัญชีที่ยอมรับกันโดยทั่วไป ซึ่งเป็นวิธีที่นิยมใช้ในการบันทึกรายการทางการเงินของธุรกิจ เพื่อไม่ให้ขัดกับวิธีที่นิยมใช้กันอยู่ เพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีที่ไม่ต้องมีการเสียภาษีมากเกินไป และเป็นการควบคุมและป้องกันมิให้มีการลงหลักฐานที่ไม่ถูกต้องควย และจะเป็นการช่วยผู้เสียภาษีในการยื่นประเมินภาษีโดยขอข้อมูลจากแห่งเดียวกัน

นอกจากจะใช้หลักฐานทางการบัญชีแล้ว ผลผลิตต่างบางอย่างเราอาจใช้เครื่องจักรกลมาใช้ในการควบคุมได้ เช่น น้ำมัน เบียร์ เครื่องจักรกลนั้นคือเครื่องวัดปริมาตรที่จะช่วยให้ทราบว่ามีปริมาณสินค้าเหล่านี้ออกจากโรงงานเป็นจำนวนเท่าใด แมวราคาของเครื่องมือประเภทนี้จะค่อนข้างแพง แต่เพื่อให้อาชีพที่เก็บได้เต็มตามที่ควรจะได้โดยขจัดความรัวร้อให้ลดก็ควรที่จะลงทุน เพราะผลประโยชน์ที่ได้รับตอบแทนคุ้มค่างบเงินที่ลงไป

นอกจากการควบคุมผู้เสียภาษีแล้ว ก็ควรจัดให้มีระบบการควบคุมภายใน อันหมายถึงตัวบุคคลหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐนั่นเอง เพราะขณะนี้ไม่มีการควบคุมภายในเลย จึงเป็นการยากที่จะติดตามประเมินผลงานของเจ้าหน้าที่ได้ การควบคุมภายในอาจจัดให้ได้หลายวิธี แต่วิธีซึ่งสมควรจัดใหม่ขึ้นคือ ตั้งหน่วยสอบสวนภายใน (Internal Audit) ซึ่งขึ้นตรงต่ออธิบดีโดยตรง ทำหน้าที่ตรวจสอบงานในลำดับต่าง ๆ และทำรายงานและเสนอขอคิดเห็นแก่อธิบดีโดยไม่มีอำนาจสั่งการแต่อย่างใด เพื่อให้สามารถติดตามผลงานที่เจ้าหน้าที่รับไปปฏิบัติ และเพื่อควบคุมเจ้าหน้าที่ให้ปฏิบัติตามเป็นไปตามเป้าหมาย และให้ความมั่นใจว่าเจ้าหน้าที่มีโอกาสที่จะร่วมมือกับผู้เสียภาษีเพื่อทุจริตได้น้อยที่สุด

๒. ขอบเขตของการจัดเก็บภาษี

เนื่องจากสินค้าที่อยู่ในข่ายที่ต้องรับภาระภาษีสรรพสามิตในปัจจุบันของเรายังน้อยมาก คือเพียง ๕ ประเภท ฉะนั้นภาษีสรรพสามิตจึงยังไม่ทำรายได้ให้ภาครัฐไต่มาเท่าที่ควรจะเป็น ในปัจจุบันได้มีการผลิตสินค้าขึ้นเองในประเทศมากขึ้น ปริมาณที่เคยนำเข้าก็น้อยลง ดังนั้นอากรขาเข้าที่กรมศุลกากรจัดเก็บอยู่จะลดลง เท่าที่เป็นอยู่ในปัจจุบันนี้วิธีที่จะเพิ่มรายได้คานาภาษีสรรพสามิต มีวิธีเดียวคือขึ้นภาษีจากสินค้าที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีสรรพสามิตอยู่แล้ว จนทำให้สินค้าบางอย่างของรับภาระภาษีสูงมากจนเกินความสมควร

ฉะนั้นเพื่อให้เหมาะสมแก่สถานการณ์ทางเศรษฐกิจของประเทศซึ่งมีการอุตสาหกรรมในประเทศเพิ่มมากขึ้น และเพื่อให้ภาษีสรรพสามิตกลายเป็นภาษีที่สำคัญเพื่อหารายได้มาชดเชยรายจ่ายให้จากอากรขาเข้าซึ่งนับวันจะลดลง จึงควรที่จะขยายขอบเขตการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตออกไปจากสินค้าประเภทต่าง ๆ คือ

ก. จากสินค้าฟุ่มเฟือย สินค้าฟุ่มเฟือยทั้งหลายมีได้ดำเนินการจัดเก็บภาษีในรูปแบบของภาษีสรรพสามิต แต่ได้อาศัยการจัดเก็บจากภาษีการค้าและอากรกรมสรรพ จึงควรได้มีการพิจารณาจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าฟุ่มเฟือย แมว่าอาจจะมีการแยงวากการกำหนดสินค้านว่าเป็นของฟุ่มเฟือยหรือจำเป็น ทำได้ยาก แต่ถาพิจารณาอย่างรอบคอบตามสภาพการณ์เศรษฐกิจ สังคม และการเมืองของประเทศ ก็คงจะกำหนดได้เหมาะสมพอสมควร

เหตุผลสนับสนุนก็คือ

- (๑) เพื่อให้การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเป็นไปตามหลักการจัดเก็บทั้ง ๔ ประการ
- (๒) เพื่อให้ลดการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือยลง เท่ากับให้ประชาชนลดการใช้จ่ายในสิ่งไม่จำเป็นแก่การดำรงชีพ และเพิ่มการออมทรัพย์ให้มากขึ้น
- (๓) สำหรับผู้มีฐานะดีหรือผู้ที่ต้องการจะบริโภคของฟุ่มเฟือยเหล่านั้นก็ควรจะต้องรับภาระภาษีจากการบริโภคซึ่งหนักกว่าปกติ
- (๔) เพื่อส่งเสริมการลงทุนที่เป็นประโยชน์แก่การพัฒนาเศรษฐกิจ เป็นการตัดมิให้นำทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดไปใช้ในทางที่ไม่เป็นประโยชน์สูงพอ

ข. สินค้าที่ผลิตได้รับการส่งเสริมจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุน

ในขณะนี้กิจการหลายประเภทที่ได้รับการส่งเสริม การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าที่ได้รับการส่งเสริมควรจัดเก็บจากอุตสาหกรรมที่บัตรการส่งเสริมครบกำหนดระยะเวลาส่งเสริมแล้ว ทั้งนี้เพราะการที่บัตรส่งเสริมเพื่อให้อุตสาหกรรมนั้นสามารถเข้าแข่งขันกับสินค้าประเภทเดียวกันที่มีการจำหน่ายอยู่แล้วได้ และอุตสาหกรรมนั้นควรจะมีขนาดใหญ่และมีต้นทุน และผลจากการดำเนินงานสูงพอที่เมื่อหักภาษีทั้งปวงแล้วยังมีเหลืออยู่แก่ผู้ลงทุนในอันที่เป็นธรรม มิฉะนั้นแล้ว แทนที่จะเป็นการส่งเสริมจะเป็นการทำลายการลงทุนไป

เหตุผลสำหรับข้อนี้คือ

- (๑) เป็นการเข้ากับหลักการของภาษีสรรพสามิตข้อที่ ๓ คือเป็นสินค้าประเภทที่ได้บริการเป็นพิเศษจากรัฐ
- (๒) เมื่อมีการผลิตสินค้าเหล่านี้ขึ้นบริโภคเองภายในประเทศ ทำให้ปริมาณสินค้าชนิดเดียวกันที่ส่งเขาลดปริมาณลง และจำนวนอากรขาเขาลดลงด้วย ฉะนั้นเพื่อเป็นการชดเชยรายได้ที่เสียไปก็ควรมีการจัดเก็บภาษีจากสินค้าเหล่านี้ในรูปของภาษีสรรพสามิต

ค. เบ็ดเตล็ด

นอกเหนือจากสินค้าที่จัดอยู่ในประเภท (ก) และ (ข) นี้แล้ว รัฐบาลยังสามารถจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการอื่น ๆ ทั้งนี้เพราะภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บตามหลักการข้อ ๔ คือจากสินค้าเบ็ดเตล็ด ยังมีทางขยายขอบเขตออกไปได้อีก แต่อย่างไรก็ตามการจัดเก็บจะต้องคำนึงถึงขนาดและฐานะของอุตสาหกรรมว่าใหญ่พอและมีความสามารถที่จะรับภาระภาษีได้ ตลอดจนอัตราภาษีอยู่ในระดับที่เหมาะสม คือไม่สูงจนทำลายอุตสาหกรรมนั้นลง

๓. ฐานและอัตราในการจัดเก็บภาษี

กรมสรรพสามิตได้ทำการจัดเก็บภาษีโดยวางอัตรารายได้ตามสภาพ ซึ่งมีผลเสียหลายประการซึ่งสรุปได้ว่า ประการแรก ไม่เป็นธรรมแก่ผู้มีรายได้น้อยกว่าที่จะต้องรับภาระภาษีเท่ากับผู้มีรายได้น้อย โดยที่สินค้าที่บริโภคแม้จะเป็นสินค้าประเภทเดียวกัน แต่คุณภาพและราคาต่างกัน ประการที่สอง รายได้ของประเทศก็จะไม่เพิ่มขึ้นเลยแม้ว่าระดับราคาของสินค้าจะเพิ่มขึ้นมาก รายได้ของประเทศจะสูงขึ้นก็ต่อเมื่อปริมาณการจำหน่ายเพิ่มขึ้น ดังนั้นการจะเพิ่มรายได้ค่านี้นี้จะทำให้ได้ด้วยการเพิ่มอัตรารายซึ่งกินเวลานาน และการที่เพิ่มอัตรารายก็ทำให้กำลังใจของผู้ลงทุนเสียไป จนอาจเป็นการทำลายการลงทุนได้ แต่ที่ยังดำเนินการจัดเก็บตามวิธีนี้ก็ยังเพราะสะดวกในการจัดเก็บเท่านั้น

ฉะนั้นเพื่อความยุติธรรมแก่ผู้มีรายได้อะไรต่าง ๆ และเพื่อเป็นการเพิ่มพูนรายได้ของประเทศ ก็ควรที่จะมีการเปลี่ยนแปลงมาเป็นอัตรารายตามราคา ด้วยเหตุผลดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น นอกจากจะเก็บภาษีตามราคาอาจจะแบ่งตามคุณภาพหรือราคาของสินค้า คือสินค้าที่มีคุณภาพต่ำ ราคาต่ำ อาจจะยังคงเก็บภาษีตามสภาพเพื่อเป็นการหนุนค่าโชงาย ส่วนสินค้าที่มีคุณภาพสูง ราคาสูง ก็ควรเก็บตามราคาหรือสภาพ แล้วแต่จำนวนภาษีตามวิธีใดจะสูงกว่า

๔. การกำหนดกฎหมาย

ดังที่กล่าวมาแล้วในบทที่ ๔ เกี่ยวกับปัญหาในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต โดยปัญหาในเรื่องความจำกัดของตัวบทแห่งกฎหมาย ซึ่งเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้รัฐขาดรายได้ ทั้งนี้เพราะได้มีการกำหนดไว้ในวิชาการต่าง ๆ ตลอดจนความกำหนดทางการตลาด และอุตสาหกรรมต้องแข่งขันกันเพื่อให้สามารถจับตลาดและให้สินค้าเป็นที่นิยมของผู้บริโภค ดังนั้นในการร่างบทบัญญัติแห่งกฎหมายในการจำกัดความของสินค้าจึงไม่ควรกล่าวอย่างเฉพาะเจาะจงว่าจะต้องเป็นสินค้าที่บรรจุด้วยภาชนะเช่นไร หรือผลิตจากสิ่งใด เพราะความกำหนดของธุรกิจไปล่วงหน้ากฎหมายมากมาย ถากถวนไว้จะจงเกินไปต้องมีความแก้ไขกฎหมายจึงต้องเสียเวลานาน จึงควรบัญญัติกฎหมายให้ค่อนข้างกว้างพอที่จะใช้กับสภาพการณ์เปลี่ยนแปลงไปได้โดยไม่ทำให้ต้องเสียรายได้ไปในชั่วระยะเวลาที่คงมีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายเพื่อให้เหมาะสมกับสถานการณ์ และเพื่อความเป็นธรรมแก่ผู้บริโภคสินค้าประเภทเดียวกันแต่แตกต่างกันเพราะจำกัดความของสินค้าในทางกฎหมาย

๕. ยกเลิกภาษีซ้อน

ขณะนี้สินค้าที่ต้องรับภาระภาษีสรรพสามิตก็ยังคงรับภาระการค้า (Sales Tax) ด้วย เป็นภาระที่หนักและเบียดเบียนผู้ประกอบการอุตสาหกรรม สินค้าเปลืองเวลาในการติดต่อ นอกจากนี้การที่รัฐจัดเก็บภาษีการบริโภคจากสินค้าชนิดเดียวกันถึง ๒ ประเภท ทำให้สินค้าเปลืองค่าใช้จ่ายไม่เฉพาะแต่ทางค่านผู้เสียภาษี รัฐเองก็ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บมากขึ้น จึงเห็นสมควรที่จะยกเลิกภาษีการค้าตามปกติจากสินค้าที่ต้องรับภาระภาษีสรรพสามิต อันเป็นการเก็บภาษีการขายสินค้าเฉพาะอย่าง แต่ในการยกเลิกภาษีการขายที่จัดเก็บจากสินค้าที่ต้องรับภาระภาษีสรรพสามิตแล้วนั้นยอมต้องทำให้รายได้ของรัฐลดน้อยลงไปด้วย การแก้ไขเพื่อให้รายได้ของรัฐไม่ลดลงกว่าเดิมโดยการเพิ่มอัตราภาษีสรรพสามิตจากสินค้าเหล่านั้นให้สูงขึ้นเท่ากับจำนวนภาษีการค้าที่ยกเลิกไป แม้จะต้องเสียภาษีสรรพสามิตในอัตราสูงขึ้นแต่ลดภาระเรื่องภาษีการค้าลง ลดการติดต่อกับเจ้าหน้าที่ของรัฐทำให้ทุนเวลาและค่าใช้จ่ายลง และลดความเบียดเบียนที่จะต้องเผชิญกับระเบียบและพิธีการในการยื่นขอเสียภาษี

๖. กรมสรรพสามิตควรมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตโดยครบถ้วนตามหลักการ

ในขณะที่กรมสรรพสามิตมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าที่เข้าชายฝั่ง ๕ ประเภท อันได้แก่ สุรา ยาสูบ น้ำมัน เครื่องดื่ม ซีเมนต์ ไฟ ยานักดู ไม้ขีดไฟ และเครื่องขีดไฟ ซึ่งยังมีสินค้าอีกหลายอย่างที่เข้าหลักการของภาษีสรรพสามิต แต่หน่วยงานอื่นกลับเป็นผู้จัดเก็บภาษีจากสินค้าเหล่านั้นในรูปของภาษีอื่น เช่น สินค้าและบริการฟุ่มเฟือย รับภาระภาษีการค้าตามประมวลรัษฎากร และกรมสรรพากรเป็นผู้มีหน้าที่จัดเก็บ อากาศรหสซึ่งโดยลักษณะก็เป็นภาษีสรรพสามิต แต่กรมสรรพากรก็เป็นผู้จัดเก็บค่าอากาศรหสเสียเอง อันเป็นการเก็บภาษีไม่ตรงตามหลักการในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต จึงสมควรให้มีการปฏิรูปงานการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพสามิตเพื่อให้กรมสรรพสามิตได้รับผิดชอบงานของตนตามหลักการ และเป็นการเพิ่มความสำคัญให้แก่ภาษีสรรพสามิตมากขึ้น เพื่อจะได้สามารถประสานงานคานการการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตให้ถูกต้องตามหลักการพัฒนาการเศรษฐกิจมากขึ้น และเพื่อที่ภาษีสรรพสามิตจะมีความสำคัญในฐานะเป็นแหล่งรายได้เพื่อการพัฒนาประเทศมากขึ้น