

บทที่ ๔

ปัญหาในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

ในบทนี้จะกล่าวถึงปัญหาที่เกิดขึ้นในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ซึ่งที่จริงแล้วอาจจะมีปัญหามากกว่านี้ แต่เท่าที่ศึกษาและสรุปเอาแต่ปัญหาที่เกี่ยวข้องกับสาขาวิชาแล้ว มีดังนี้

๑. ปัญหาด้านวิธีการจัดเก็บภาษี
  ๒. ปัญหาด้านการควบคุมการจัดเก็บภาษี
  ๓. ปัญหาจากความก้าวหน้าทางการตลาดของธุรกิจ
  ๔. ปัญหาเรื่องภาษีซ้อน
- ต่อไปจะได้อธิบายถึงแต่ละปัญหาโดยละเอียด

I. ปัญหาด้านวิธีการจัดเก็บภาษี

วิธีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตอาจสรุปได้ว่ามีวิธีการจัดเก็บดังนี้

- ๑) โดยการใช้เครื่องหมายเป็นการแสดงถึงการเสียภาษี
- ๒) โดยใช้เจ้าหน้าที่ไปประจำยังสถานที่ประกอบอุตสาหกรรมซึ่งต้องเสียภาษีสรรพสามิตเป็นการควบคุมอีกชั้นหนึ่ง

๑. ใช้เครื่องหมายแสดงการเสียภาษี

ก) ใช้แสตมป์เป็นเครื่องหมายแห่งการเสียภาษีโดยการปิดบนภาชนะที่บรรจุ (เช่น สุรา ยาสูบ ยานัตถุ เครื่องดื่ม และไม้ขีดไฟ) โดยที่เมื่อเปิดภาชนะแล้วแสตมป์จะต้องถูกทำลายทันที แสตมป์ที่มีค่าเท่ากับภาษีที่จะต้องเสีย

ข) ใช้สิ่งอื่นที่ภาชนะจดทะเบียนเป็นเครื่องหมายการเสียภาษีโดยเฉพาะสำหรับเครื่องดื่ม สิ่งอื่นที่ภาชนะนั้นตั้งที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ (มีมาตรการควบคุมทั้งด้านศุลกากรและสรรพสามิต) และสิ่งอื่นที่ผลิตขึ้นภายในประเทศ

ค) ใช้การประทับตราเป็นเครื่องหมายการเสียภาษีสำหรับไฟโดยเฉพาะ

๒. ใช้เจ้าหน้าที่ควบคุม

นอกจากใช้เครื่องหมายแสดงการเสียภาษีเป็นวิธีการจัดเก็บภาษีแล้ว ทาง  
การก็ยังส่งเจ้าหน้าที่ไปควบคุมอีก เฉพาะผลิตภัณฑ์ สุรา ยาสูบ ยานยนต์ และไม้ซีกไฟ ส่วนที่  
ใช้เจ้าหน้าที่ไปควบคุมอย่างเดียวโดยไม่ได้อื่นใช้เครื่องหมายแห่งการเสียภาษีก็คือ ซีเมนต์ และ  
น้ำมัน

ดังนั้นวิธีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเท่าที่ใช้อยู่จะได้ผลตามเป้าหมายที่วางไว้  
หรือไม่ขึ้นอยู่กับ "คน" ซึ่งหมายความรวมถึงจำนวนคนและจิตใจของคน อันได้แก่เจ้าหน้าที่งาน  
สรรพสามิตซึ่งส่งไปประจำยังสถานที่ประกอบอุตสาหกรรมเป็นส่วนใหญ่

หลักการบริหารงานสมัยใหม่นั้น การบริหารงานที่ดีไม่ว่าในองค์กรรัฐบาลหรือ  
ของเอกชนก็ตามอาศัยปัจจัยสำคัญ ๔ ประการ หรือที่เรียกกันสั้น ๆ ว่า 4 Ms อันได้แก่

๑. คน
๒. เงิน
๓. วัสดุคิบ
๔. การจัดงานที่ดี

และการบริหารงานขององค์กรต่าง ๆ ขณะนี้เพิ่งเล็งไปที่ "คน" ซึ่งยอมรับกัน  
ว่าเป็นปัจจัยสำคัญที่สุดประการหนึ่ง ในทุก ๆ หน่วยงานจะต้องมีคนปฏิบัติงาน งานจะดำเนิน  
ไปได้ก็เพราะคน แม่ว่าเงินหรือวัสดุคิบต่าง ๆ ก็เป็นปัจจัยหนึ่งในการดำเนินงาน แต่หากไม่  
มีคนแล้วสิ่งเหล่านี้ก็จะไม่มีประโยชน์อะไรเลย เพราะปรารถนาจากผู้นำไปใช้ ดังนั้นบรรดา  
เจ้าหน้าที่ที่ส่งไป เหล่านี้จึงเป็นปัจจัยที่สำคัญที่สุดในการที่จะบันดาลให้งานประสบความสำเร็จ  
ตามเป้าหมายที่วางไว้ หรืออาจจะล้มเหลวโดยสิ้นเชิงก็ได้ ถ้า "คน" ของเราก็คือพร้อมทุกอย่าง  
ผลที่ได้รับย่อมสมบูรณ์ที่สุด ดีที่สุด และคุ้มค่าที่สุด แต่ก็ยังเป็นเพียงในอุดมคติเท่านั้น เพราะ  
เจ้าหน้าที่เหล่านี้เป็น "บุคคล" ซึ่งมีชีวิตจิตใจ และมีความแตกต่างกันไปแต่ละคน ปัญหาใน  
ด้านกำลังคนจึงอาจเกิดขึ้นในกรณีต่าง ๆ ดังนี้

๑. ปัญหาอันเกิดจากตัวเจ้าหน้าที่เอง

ปัญหาอันเกิดจากตัวเจ้าหน้าที่ที่ได้รับมอบหมายให้ไปประจำ ณ โรงงาน  
ต่าง ๆ อาจแยกได้ดังนี้

(ก) เกี่ยวกับความซื่อสัตย์สุจริตของเจ้าพนักงาน ทั้งนี้เพราะวิธีการจัดเก็บภาษีจะได้อัตราขึ้นอยู่กับความซื่อสัตย์ของเจ้าพนักงานเป็นส่วนใหญ่ ถ้าเจ้าหน้าที่ไปรวมมือกับผู้เสียภาษี โดยยอมรับค่าตอบแทนในการช่วยเหลือผู้เสียภาษี ประเทศไม่เพียงแต่ขาดรายได้เพียงแต่จำนวนภาษีที่หลีกเลี่ยงได้เท่านั้น แต่ยังรวมถึง เงินเดือน เบี้ยเลี้ยง และสวัสดิการต่าง ๆ ที่รัฐจ่ายในการจ้างเจ้าหน้าที่นั้น ซึ่งต้องสูญเสียไปโดยมิได้รับผลงานใด ๆ คืนกลับมาเลย

(ข) ในด้านประสิทธิภาพของเจ้าพนักงาน แม้ว่าเจ้าหน้าที่จะมีความซื่อสัตย์ มีความตั้งใจอันดีที่จะรักษาผลประโยชน์ของรัฐ แต่ขาดประสิทธิภาพและความสามารถที่จะรู้เท่าทันกลวิธีหลอกลวงของผู้เสียภาษีแล้ว ก็จะไม่ได้รับผลตรงตามเป้าหมายนัก ซึ่งปัญหานี้จะเกิดขึ้นตั้งแต่การเลือกสรรคนเข้ารับงานว่าทำอย่างไรจึงจะได้คนที่มีความรู้ มีความสามารถเหมาะสมกับงานที่จะมอบหมายให้ปฏิบัติ เมื่อมอบหมายงานแล้วเขาอาจจะไม่สามารถปฏิบัติงานได้ทันทีทันใด ดังนั้นปัญหาในเรื่องการฝึกอบรมก็จะเกิดขึ้น และไม่ว่าเมื่อทำงานไปแล้วก็อาจจะหมดปัญหาในเรื่องการฝึกอบรมไม่ ทั้งนี้เพราะเทคนิควิธีการทำงาน ตลอดจนเครื่องมือเครื่องใช้แปลก ๆ ใหม่ ๆ จะเกิดขึ้นเรื่อยตลอดทั้งนโยบายและวิธีปฏิบัติงาน ก็อาจจะเปลี่ยนแปลง ขอบเขตของงานที่ปฏิบัติอยู่ก็อาจขยายตัวกว้างมากขึ้น จึงจำเป็นต้องจัดให้มีการฝึกอบรมโดยสม่ำเสมอเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพของเจ้าพนักงาน และทำให้เจ้าพนักงานมีความรู้ที่ทันสมัยอยู่เสมอ

(ค) ในด้านมนุษยสัมพันธ์ (Human Relation) ระหว่างเจ้าพนักงานที่ประจำยังโรงงานกับเจ้าของธุรกิจ การที่ส่งเจ้าหน้าที่ไปประจำ ณ โรงงานใดโรงงานหนึ่งเป็นระยะเวลาอันยาวนาน ความสนิทสนมคุ้นเคยกันส่วนตัวระหว่างเจ้าหน้าที่รัฐบาลกับผู้มีหน้าที่เสียเพิ่มพูนมากขึ้น จากความคุ้นเคยนี้จะทำให้เกิดมีการถนอมถนอมหรืออะลุ้มอล่วยในวิธีการปฏิบัติต่าง ๆ หรือปฏิบัติต่อกันในลักษณะโดยที่ลดยปฏิบัติ โดยที่เจ้าหน้าที่อาจไม่ได้มีความตั้งใจที่จะร่วมมือทำการทุจริตแต่อย่างใด ทั้งนี้ทำให้การปฏิบัติไม่เป็นไปตามที่ทางราชการกำหนด และเกิดความไม่สม่ำเสมอระหว่างวิธีปฏิบัติของแต่ละโรงงาน เพราะขึ้นอยู่กับว่าความสนิทสนมระหว่างเจ้าของธุรกิจกับเจ้าหน้าที่มากน้อยเพียงใดด้วย

๒. ทำให้เกิดปัญหาในการบริหารโดยก่อให้เกิดระบบอุปถัมภ์ (Patronage System)

"ระบบอุปถัมภ์" หรืออาจจะเรียกว่า ระบบเดินพวก ระบบพรรคพวก แต่ความหมายก็คือ "เป็นระบบที่รวมเอาการปฏิบัติกรต่าง ๆ เกี่ยวกับการแต่งตั้งบุคคลให้ดำรงตำแหน่งในหน้าที่ด้วยเหตุผลและวิธีการอื่น ๆ อันเป็นการนอกเหนือหรือเพิ่มเติมนอกจากหลักและวิธีการของระบบคุณความดี"

ในการส่งเจ้าหน้าที่ไปประจำยังสถานที่ประกอบอุตสาหกรรมต่าง ๆ นั้น เจ้าหน้าที่นอกจากจะได้รับ "เบี้ยเลี้ยง" ซึ่งทางราชการจ่ายให้เป็นประจำ แลวทางผู้ประกอบการก็ยังให้ "เงินตอบแทน" แก่เจ้าหน้าที่ไปประจำยังโรงงานต่าง ๆ ซึ่งนอกเหนือจากที่ได้รับตามปกติจากทางราชการ และก็เป็นที่น่าสังเกตว่าเงินเดือนของข้าราชการยังต่ำเมื่อเทียบกับอัตราเงินเดือนที่ธุรกิจจ่ายให้แก่พนักงานในระดับเดียวกัน จึงทำให้เกิดความพยายามที่จะหาทางเพื่อให้ได้ไปประจำยังสถานที่ประกอบอุตสาหกรรม เป็นช่องทางให้เกิด "ระบบอุปถัมภ์" ในการมอบหมายหรือกำหนดตัวผู้ควบคุมโรงงานได้ ซึ่งในระดับงานประจำซึ่งต้องอาศัยบุคคลผู้มีความรู้ความสามารถและมีความชำนาญเช่นนี้ ระบบอุปถัมภ์ย่อมเป็นเหตุให้ข้าราชการผู้มีความรู้ความสามารถซึ่งตั้งใจปฏิบัติหน้าที่แต่ไม่มีพรรคพวกเกิดความท้อถอยเสียกำลังใจในการปฏิบัติงาน และจะกระทบกระเทือนไปถึงประสิทธิภาพของงาน ในที่สุดเกิดการแตกแยกในหมู่ข้าราชการเป็นพวกเป็นเหล่า ขาดการให้ความร่วมมือในกิจกรรมต่าง ๆ และผลเสียก็จะตกอยู่กับประเทศชาติเอง

ในเรื่องเกี่ยวกับ "กำลังคน" TAYLOR (ชาวอเมริกัน ผู้แต่งหนังสือ Scientific Management ใน ค.ศ. ๑๙๑๑) ได้สรุปไว้ว่า

๑. สิ่งที่สำคัญเสียมากที่สุดของประเทศชาติ เนื่องมาจากการทำงานโดยไม่มีประสิทธิภาพของมนุษย์มากกว่าสิ่งอื่น ๆ

๒. การทำงานโดยไม่มีประสิทธิภาพของมนุษย์เนื่องมาจากการจัดการไม่เป็นมากกว่าความโง่เขลาเบาปัญญา

๓. การจัดการงานที่ดีที่สุดเป็นเรื่องที่คงศึกษามาอย่างมีระเบียบวิธี และสามารถนำเอาหลักการไปปรับใช้กับการบริหารได้ทุกเรื่อง หลักการที่สำคัญที่สุดก็คือการใช้คนให้ถูกทาง



## II. ปัญหาในการควบคุม

ก่อนจะกล่าวถึงปัญหาที่เกิดขึ้นในการควบคุม จะกล่าวถึงวิธีการควบคุมการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตโดยกรมสรรพสามิตก่อน

กรมสรรพสามิตได้กำหนดวิธีการเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าที่เขาขายต้องเสียภาษีซึ่งมีวิธีการควบคุมที่แตกต่างกันไปแล้วแตชนิดของสินค้า ทั้งนี้เพราะกรรมวิธีการผลิตแตกต่างกันออกไป ในบรรดาสินค้าที่เขาขายต้องเสียภาษีสรรพสามิตทั้ง ๔ ประเภทนั้น สินค้าประเภท ซีเมนต์ เครื่องซัดไฟ และไม้ซัดไฟ เนื่องจากจำนวนโรงงานมีไม่มาก และจำนวนภาษีที่เก็บได้ก็พอสมควร วิธีการควบคุมที่ใช้อยู่จึงไม่ค่อยมีปัญหามากนักและดูจะเหมาะสมดีแล้วสำหรับ ไฟ การผลิตและจำหน่าย (ยกเว้นการนำเขา) นั้นองค์การไฟฟระกรมสรรพสามิตเป็นผู้ผูกขาด จึงไม่มีปัญหา และ ยาสูบ รัฐบาลก็เป็นผู้ผูกขาดการผลิตและจำหน่ายอยู่แล้วการควบคุมจึงไม่เกิดปัญหาเหมือนสินค้าพวก สุรา น้ำมัน และเครื่องดื่ม จึงควรจะศึกษาเฉพาะการควบคุมการจัดเก็บภาษีจากสินค้าที่ทำรายได้แก่รัฐเป็นจำนวนมาก และมีปัญหาในการควบคุม อันได้แก่ สุรา น้ำมัน เครื่องดื่ม

### ภาษีสุรา

เนื่องจากสุร่าเป็นสิ่งที่ทำได้ไม่ยาก ผู้ที่ไม่มีความรู้ก็สามารถผลิตสุร่าขึ้นใช้เองได้ เพราะกรรมวิธีในการผลิตสุร่าไม่ยุ่งยากสลับซับซ้อน หรือต้องใช้เครื่องมือที่มีราคาแพงแต่อย่างใด ฉะนั้นเมื่อรัฐเรียกเก็บภาษีจากสุร่า ถ้าอัตราที่เรียกเก็บไม่สูงนัก การหลีกเลี่ยงหรือสุร่าเถื่อน(สุร่าที่ผิดกฎหมาย) ก็ไม่ค่อยมีมากนัก แต่ถ้าวรัฐเรียกเก็บภาษีในอัตราสูง การหลีกเลี่ยง และสุร่าเถื่อนก็จะมีมากขึ้น ดังนั้นจำนวนภาษีที่เก็บได้ก็จะลดลง เหตุนี้จึงได้กำหนดการควบคุมสุร่าไว้โดยพิศดารกว่าอย่างอื่นก็เพื่อความสะดวกในการเก็บภาษี และง่ายต่อการควบคุมมิให้มีสุร่าเถื่อนปะปนกับสุร่าที่เสียภาษีแล้ว ตลอดจนการปราบปรามผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับการเสียภาษี การควบคุมได้วางหลักไว้ดังนี้

๑. การควบคุมการไชสุร่า
๒. การควบคุมการขนย้ายสุร่า
๓. การควบคุมการขายสุร่า

การควบคุมการใช้สุรา

สุรานั้นนอกจากนำไปใช้ในการบริโภค ยังสามารถนำไปใช้ประโยชน์อย่างอื่น ๆ อีก เช่น ใช้ในการประกอบอุตสาหกรรมทำเครื่องใช้และเครื่องบริโภคบางอย่างซึ่งต้องใช้สุรา หรือแอลกอฮอล์เป็นส่วนผสมที่สำคัญ ตัวอย่างเช่น เครื่องสำอางค์ ยารักษาโรค การทำน้ำเชื้เครื่องพิมพ์ การสะกัดยาทำน้ำยาซักแห้ง เป็นต้น ฉะนั้นเพื่อป้องกันมิให้การทำสินค้าเหล่านี้โดยใช้สุราที่มิชอบด้วยกฎหมายมาผสม หรือนำสุราไปใช้ทางอื่น จึงบัญญัติให้ต้องได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงานสรรพสามิตก่อน โดยเสียค่าธรรมเนียมใบอนุญาตตามอัตราที่กำหนดและยังมีสัญญาให้ผู้รับอนุญาตต้องปฏิบัติเกี่ยวกับการผลิตสินค้าของตนไว้กับเจ้าพนักงานขาย สินค้าที่ใช้สุราทำเพื่อเป็นการค้าซึ่งจะตองได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงานสรรพสามิต ซึ่งโลกกำหนดไว้ในกฎกระทรวงมีดังนี้

๑. นำหอมกวาง ๆ
๒. หัวน้ำเชื้ต่าง ๆ
๓. นำยารักษาโรคต่าง ๆ

หน้าที่ของผู้รับอนุญาตในการทำรายงานการใช้สุรามีดังนี้

๑. บัญชีรับและจ่ายสุรา (แบบ ศ. ๑/๖๐) บัญชีนี้ให้แยกไว้ตามขนาดภาชนะบรรจุสุราและแรงแอลกอฮอล์ของสุรา การลงบัญชีให้ลงทุกครั้งที่มีการซื้อสุรามาทหรือจ่ายสุราไป
๒. บัญชีรับและจ่ายสินค้า (บรรจุภาชนะแล้ว) (แบบ ศ. ๑/๖๑) บัญชีนี้ให้ทำแยกไว้ตามชื่อและชนิดของสินค้า และขนาดภาชนะที่ไซ้บรรจุสินค้า การลงบัญชีให้ลงรับทุกครั้งที่มีการบรรจุภาชนะ แต่สำหรับรายการที่ขายนั้นให้ลงบัญชีวันละ ๑ ครั้ง เวลา ๑๒.๐๐ น. และให้ลงบัญชีให้เสร็จก่อน ๑๓.๐๐ น.
๓. บัญชีรับและจ่ายสินค้า (ระหว่างหมักแช่) (ไซ้แบบ ศ. ๑/๖๐) ในกรณีที่ทำสินค้าตองมีการหมักสุราไว้กับวัตถุดิบก่อนนำไปบรรจุภาชนะเป็นเวลายาววัน โดยทำแยกไว้ตามชื่อและชนิดของสินค้า การลงบัญชีให้ลงทุกครั้งที่ทำกรหมักแช่หรือจ่ายสินค้าไปบรรจุภาชนะ
๔. งบเดือนจำนวนสุราที่ใช้ทำสินค้า (แบบ ศ. ๒/๖๔) งบเดือนนี้ให้ทำแยกตามแรงแอลกอฮอล์ของสุรา

๕. งบเดือนจำนวนดินคาร์ระหว่างหมักแซ (แบบ ส.๒/๖๔) โดยแยกตามชื่อ และชนิดของดินคาร์ เฉพาะดินคาร์ที่ต้องทำบัญชีตามข้อ ๓ เท่านั้น

๖. งบเดือนจำนวนดินคาร์บรรจุภาชนะ (แบบ ส.๒/๗๐) โดยให้ทำแยกตาม ของและชนิดของดินคาร์

๗. ผู้รับอนุญาตยื่น งบเดือน แบบ ส.๒/๖๔, ส.๒/๖๕ และ ส.๒/๗๐ ต่อ เจ้าหน้าที่ยกของสุรา หรือสรรพสามิตจังหวัดแล้วแต่กรณี ภายในวันที่ ๗ ของเดือนใหม่ การ รักษาจำนวนแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ในการเก็บรักษาสุราและการทำสุรา ผู้รับอนุญาตต้องรักษา จำนวนแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ในสุราและในดินคาร์มิให้ขาดสูญหายไปเกินกว่าร้อยละ ๓ ของจำนวน แอลกอฮอล์บริสุทธิ์แห่งสุราที่ซ่อมา

ทางด่านเจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบบัญชี จำนวนสุราและจำนวนดินคาร์นั้น ให้ เจ้าหน้าที่ยกของแอลกอฮอล์ (แผนกรานสุรา) กองการสุรา และเจ้าหน้าที่แผนกสรรพสามิต จังหวัด มีหน้าที่ตรวจบัญชีรับจ่ายสุรา บัญชีรับจ่ายดินคาร์จำนวนสุราคงเหลือของผู้รับอนุญาต ทุก ๆ ราย ๆ ละเดือนหนึ่งไม่น้อยกว่า ๒ ครั้ง ความมุ่งหมายในการตรวจตราควบคุมนี้ก็คือป้องกันมิให้ผู้รับอนุญาตนำสุราผิดกฎหมายมาใช้ในการทำดินคาร์ หมายความว่าจำนวน แอลกอฮอล์บริสุทธิ์ที่มีอยู่ในความครอบครองของผู้รับอนุญาตนั้นต้องมีปริมาณไม่เกินกว่าจำนวน แอลกอฮอล์บริสุทธิ์แห่งสุราที่ซ่อมาโดยมิใช่ควบคุมครองตามกฎหมาย

การควบคุมการขนย้ายสุรา

การขนย้ายสุราได้แก่การโยกย้ายหรือเปลี่ยนสถานที่เก็บสุรา เพื่อนำไปยังร้าน เพื่อจำหน่ายหรือบริโภค โดยเหตุที่ทางราชการได้กำหนดเขตโรงงานสุราและจำนวนสุราไว้ เมื่อจะมีการขนย้ายก็จะต้องได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงานสรรพสามิตก่อน ไม่ว่าจะเป็สุราที่ทำขึ้นภายในราชอาณาจักรหรือสุราต่างประเทศ เมื่อจะทำการขนย้ายสุราจำนวนตั้งแต่ ๑๐ ลิตรขึ้นไปต้องขออนุญาตการขนสุราก่อน ซึ่งในการอนุญาตนี้ทางเจ้าพนักงานออกเอกสารที่ เรียกว่า "ใบขน" ใบขนนี้จะต้องกำกับสุราที่ขนย้ายไป ในใบขนจะแสดงถึงจำนวนนำสุรา แรงแอลกอฮอล์ ชนิดของภาชนะบรรจุสุรา และสถานที่ที่จะขนสุราไป ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ใน หลายประการ ประโยชน์ประการหนึ่งก็คือเป็นหลักฐานในการขายและหลักฐานทางบัญชี เพราะ

การชำระค่าจำเป็นต้องปฏิบัติให้ เป็นไปตามกฎหมายระเบียบข้อบังคับและสัญญาซึ่งจะต้องควบคุม และตรวจสอบอยู่เสมอทุกเวลา

### การควบคุมการขายสุรา

ในการขายสุรา ผู้ที่จะทำการชำระค่าจำต้องได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงานสรรพสามิต ก่อน เมื่อเจ้าพนักงานอนุญาตก็จะออกหนังสืออนุญาตให้โดยมีเงื่อนไขกำหนดให้ผู้รับอนุญาตปฏิบัติ เพื่อให้เป็นไปตามกฎหมาย หนังสืออนุญาตหรือใบอนุญาตให้ขายสุราแบ่งเป็น ๗ ประเภทคือ

- ประเภทที่ ๑ สำหรับการขายสุราทุกชนิด ครั้งหนึ่งเป็นจำนวนตั้งแต่ ๑๐ ดิทรขึ้นไป
- ประเภทที่ ๒ สำหรับการขายสุราที่ทำในราชอาณาจักร ครั้งหนึ่งเป็นจำนวน ตั้งแต่ ๑๐ ดิทรขึ้นไป
- ประเภทที่ ๓ สำหรับการขายสุราทุกชนิด ครั้งหนึ่งเป็นจำนวนต่ำกว่า ๑๐ ดิทร
- ประเภทที่ ๔ สำหรับการขายสุราที่ทำในราชอาณาจักร ครั้งหนึ่งเป็นจำนวน ต่ำกว่า ๑๐ ดิทร
- ประเภทที่ ๕ สำหรับการขายสุราทุกชนิด ครั้งหนึ่งเป็นจำนวนต่ำกว่า ๑๐ ดิทร เพื่อดื่ม ณ สถานที่ขายเป็นการชั่วคราวไม่เกิน ๑๐ วัน
- ประเภทที่ ๖ สำหรับการขายสุราที่ทำในราชอาณาจักร ครั้งหนึ่งเป็นจำนวน ต่ำกว่า ๑๐ ดิทร เพื่อดื่ม ณ สถานที่ขายเป็นการชั่วคราวไม่ เกิน ๑๐ วัน
- ประเภทที่ ๗ สำหรับการขายสุราครั้งหนึ่งเป็นจำนวนต่ำกว่า ๑๐ ดิทร เพื่อ ดื่มภายในสมาคมหรือสโมสร

ยังมีข้อยกเว้นสำหรับสุรบางประเภทซึ่งขายได้โดยไม่ต้องขออนุญาต ได้แก่

๑. การขายสุราทั้งหมดในคราวเดียวภายใต้ความควบคุมของเจ้าพนักงาน สรรพสามิต ในกรณีที่ได้รับอนุญาตขายหรือถูกเพิกถอนใบอนุญาต
๒. การขายในบังคับคดี
๓. การขายโดยคำสั่งของอธิบดีกรมศุลกากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร



สำหรับการทำบัญชีแสดงจำนวนสุราและเชื้อสุรานั้น กฎหมายกำหนดว่าผู้ได้รับอนุญาตดังต่อไปนี้คือ

๑. ผู้ได้รับอนุญาตให้ทำสุรากลั่น สุราแช่
๒. ผู้ได้รับอนุญาตให้ขายสุราประเภทที่ ๑ หรือประเภทที่ ๒ หรือประเภทที่ ๓ ในกรณีที่ได้รับอนุญาตประเภทที่ ๑ ด้วย
๓. ผู้ได้รับอนุญาตให้ใช้สุราเพื่อทำสินค้า
๔. ผู้ได้รับอนุญาตให้ขายหรือทำเชื้อสุรา

จะต้องทำบัญชีแสดงจำนวนสุราหรือเชื้อสุรายื่นต่อเจ้าพนักงานสรรพสามิต ตามแบบและกำหนดเวลาที่อธิบดีกำหนด จุดมุ่งหมายก็เพื่อ

๑. เพื่อให้การทำ การโตมา การขาย และการมีไว้ในครอบครอง ได้มีหลักฐานสำหรับการตรวจสอบของเจ้าพนักงาน เพราะสุราเป็นสินค้าที่อยู่ในความควบคุมของทางการ จึงได้ออก พ.ร.บ. ไซบิงค์

๒. เพื่อควบคุมจำนวนที่มีอยู่ในครอบครองให้ถูกต้องอยู่เสมอ คือจำนวนชนิดภาชนะบรรจุ ในบัญชีต้องตรงกับสุราตัวจริงที่มีอยู่

๓. เพื่อที่จะทราบได้ว่า ผู้ได้รับอนุญาตดังกล่าวได้ทำกิจการค้าอยู่สถานใด ความจริงจะปรากฏตามบัญชีที่กำหนดให้ทำ และยังเป็นประโยชน์ในการเก็บภาษีเงินได้ ภาษีโรงถ้ำ ภาษีการค้า และตามประมวลรัษฎากร และภาษีอื่น ๆ อีกด้วย

๔. เพื่อที่จะทราบเป็นหลักฐานในการพิจารณาการกำหนดจำนวนสุราให้ทำให้ขายในเขตท้องที่นั้น ๆ มีปริมาณมากน้อยเพียงใด จะดูแลได้จากบัญชี

๕. เกี่ยวกับการทำสุรา ในการให้ทำบัญชีเกี่ยวกับวัตถุดิบ การกลั่น แอดกออก การผสมสุรา เหล่านี้จะช่วยให้ทราบว่าการทำสุราใช้วัตถุดิบไปมากน้อยเพียงไรของสุราหรือแอดกออก ๑ เท หรือในการผสมสุรามีส่วนผสมอย่างใด เหมาะแก่การนำออกจำหน่ายเพื่อบริโภคหรือไม่ อันจะเป็นหลักในการคำนวณทุนของสุรา และราคาสุราที่จะจำหน่ายได้

๖. เพื่อที่จะได้ทราบว่าผู้ได้รับอนุญาตนั้น ๆ ได้ปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎหมายระเบียบข้อบังคับ และสัญญาเพียงใดหรือไม่

อธิบดีกรมสรรพสามิตได้กำหนดแบบบัญชีซึ่งแสดงจำนวนสุราหรือเชื้อสุรา และ เวลาที่จะต้องยื่นต่อเจ้าพนักงานสรรพสามิตดังต่อไปนี้คือ

ก. ผู้ได้รับอนุญาตขายสุราประเภทที่ ๑ หรือประเภทที่ ๒ หรือประเภทที่ ๓ ในกรณีที่ได้รับใบอนุญาตประเภทที่ ๑ ด้วย

(๑) ต้องทำบัญชีแบบ ๑ การทำบัญชีเช่นที่ว่านี้ จะต้องลงรายการรับ - จ่าย และคงเหลือตามจำนวนสุราทุกชนิดที่ได้นำเข้าร้านและที่จ่าย ออกไปพร้อมทั้งลงวัน เดือน ปี และเลขหมายใบอนุญาตนำเข้าเช่นนี้ด้วย

(๒) การทำบัญชีตามข้อ ๒ ผู้รับอนุญาตจะต้องแยกประเภท ชนิด และ แรงแอลกอฮอล์ของสุราที่ตนมีอยู่ในครอบครองไว้ให้ชัดเจน เพื่อ แสดงให้ทราบว่ามีสุราประเภทใด ชนิดใด เหลืออยู่จำนวนเท่าใด สุราชนิดนั้น ประเภทนั้นมีแรงแอลกอฮอล์เท่าใด

(๓) ใบนำสุราเข้าหรือใบขนสุราที่ใดจกรายการไว้ในบัญชีนี้จะต้องเก็บ รักษาไว้ให้เจ้าพนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ เมื่อพ้นกำหนด ๖ เดือน แลวอนุญาตให้ทำลายได้

(๔) ผู้รับอนุญาตจะต้องเก็บรักษาบัญชีแบบ ๑ นี้ไว้ ณ สถานที่ซึ่งได้รับ อนุญาตเพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ และเมื่อสิ้นเดือนจะต้อง ทำงบบัญชีตามบัญชีแบบ ๑ ยื่นต่อเจ้าพนักงานสรรพสามิตอย่างช้า ภายในวันที่ ๙ ของเดือนใหม่

ข. ผู้ได้รับอนุญาตให้ใช้สุราเพื่อทำการค้า ตามมาตรา ๑๒

(๑) จะเปลี่ยนแปลงหรือเพิ่มเติมชื่อ ชนิดของแอลกอฮอล์ และขนาด ภาชนะบรรจุน้ำหอมหรือดินค้ำให้ผิดไปจากที่ระบุไว้ในแบบอนุญาต ไม่ได้ เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากเจ้าพนักงานสรรพสามิต

(๒) ต้องทำบัญชีรับ - จ่าย จำนวนสุราที่ซื้อมาและที่ใช้ไปในการทำ น้ำหอมหรือในการปรุงดินค้ำ และจำนวนสุราคงเหลือ และทำบัญชี รับจ่าย จำนวนน้ำหอมหรือดินค้ำที่ทำขึ้นและที่ขายไป และจำนวน น้ำหอมหรือดินค้ำคงเหลือ บัญชีดังกล่าวต้องทำตามบัญชีแบบ ๓ และ ๔

- (๓) สุราที่ผู้รับใบอนุญาตซื้อมานั้น ต้องมีจำนวนถูกต้องตามใบอนุญาต ซึ่งผู้รับอนุญาตขายสุราเป็นผู้ออกให้ และเมื่อได้ใช้ไปในการจำหน่ายหรือปรังสินค้าแล้ว แอดกอยอดบริสุทธิ์ในสุราที่ใช้ไปในการนั้น เว้นแต่จะไคระเหยไปตามสภาพ
- (๔) ผู้รับอนุญาตจะตองเก็บรักษามัญชีตามแบบ ๓ และ ๔ นี้ไว้ ณ สถานที่ซึ่งได้รับอนุญาต เพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ และเมื่อสิ้นเดือนจะตองทำงบเดือนตามบัญชีแบบ ๕ ยื่นต่อเจ้าพนักงานสรรพสามิต อย่างช้าภายในวันที่ ๗ ของเดือนใหม่

ก. ผู้ได้รับใบอนุญาตให้ทำหรือขายเชื้อสุรา ตามมาตรา ๒๔

- (๑) ตองทำบัญชีรับ - จ่าย จำนวนเชื้อสุราที่โคทำขึ้น และที่ขายไป และจำนวนเชื้อสุราคงเหลือตามบัญชีแบบ ๖
- (๒) ผู้รับอนุญาตจะตองเก็บรักษามัญชีตามแบบ ๖ นี้ไว้ ณ สถานที่ซึ่งได้รับอนุญาตเพื่อให้พนักงานตรวจสอบ และเมื่อสิ้นเดือนจะตองทำงบเดือนตามบัญชีแบบ ๗ ยื่นต่อเจ้าพนักงานสรรพสามิต อย่างช้าภายในวันที่ ๗ ของเดือนใหม่ (ประกาศกรมสรรพสามิต ลงวันที่ ๒๒ มีนาคม ๒๔๕๓)

ตามประกาศของกรมสรรพสามิตดังกล่าวมิไคระบุเกี่ยวกับการทำมัญชีของผู้ที่ได้รับใบอนุญาตทำสุรตามมาตรา ๕ วรรค ๑ ไว้ เพราะโรงต้มกลั่นสุรามีเจ้าพนักงานทำการควบคุม และบัญชีเกี่ยวกับการทำสุราตั้งแต่การหมักสุรา การต้มสุรา การต้มกลั่นแอดกอยอด การผสมสุรา การเก็บสุรา จนถึงการออกใบอนุญาตออกจากโรงงาน ทุกระยะตั้งแต่จนสำเร็จรูปออกจำหน่ายได้ จึงมิไคระบุไว้ แต่โคออกกระเบียบการภายในกำหนดให้เจ้าพนักงานควบคุมโรงงานสุราปฏิบัติ

ภาน้ำมัน

ในการตรวจและควบคุมโรงงานนั้น กฎหมายให้อธิบดีมีอำนาจแต่งตั้งเจ้าพนักงานเพื่อไปปฏิบัติตามพระราชบัญญัติภาน้ำมันนี้ และให้มีอำนาจ

๑. เข้าไปในโรงงานอุตสาหกรรมเพื่อตรวจบัญชี เอกสารและหลักฐานต่างๆ ในเวลาทำการ
๒. สั่งให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมปฏิบัติหรือแก้ไขการปฏิบัติให้ถูกต้องในเรื่อง
  - (ก) วิธีการและระยะเวลาการชำระภาษี
  - (ข) การทำบัญชี การแสดงรายงาน หรือการแจ้งขอความอ่อนใจ
  - (ค) การเก็บน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน การบรรจุภาชนะ ชนิดและลักษณะของภาชนะ ตลอดจนเครื่องหมายหรือการแสดงปริมาณน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันที่ภาชนะ และการขนย้ายน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันออกจากโรงงานอุตสาหกรรม
๓. อยู่ประจำโรงงานอุตสาหกรรมเพื่อสะดวกในการควบคุม สำหรับหน้าที่ของผู้ควบคุมโรงงานนอกจากมีหน้าที่ปฏิบัติงานให้เป็นไปตามระเบียบที่กรมสรรพสามิตวางไว้แล้วนั้น หน้าที่ทางด้านการควบคุมก็คือ
  ๑. ต้องจัดทำทะเบียนปริมาณรวมของดั่งเก็บน้ำมัน และผลิตภัณฑ์น้ำมัน สำเร็จรูปทุกดั่งไว้เป็นทางตรวจ
  ๒. ต้องจัดทำทะเบียนจำนวนน้ำมันดิบ น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันที่จะนำเขาและจ่ายออกจากดั่งเก็บ หรือคลังน้ำมันหรือผลิตภัณฑ์น้ำมันทุกแห่งไว้เป็นทางตรวจสอบตามแบบ นม. ๒/๑, นม. ๒/๒ และ นม. ๒/๓
  ๓. ต้องสิ้นกุญแจ และฉีกตราที่กิจการจ่ายออกจากดั่งเก็บที่จะจ่ายออกจากโรงงานอุตสาหกรรมหรือคลังน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันสำเร็จรูปทุกแห่ง เพื่อป้องกันการจ่ายออกโดยมิได้รับการยินยอมของผู้ควบคุมโรงงาน และให้ผู้ควบคุมโรงงานสิ้นกุญแจและฉีกตราที่ทางต่าง ๆ ภายในโรงงานอุตสาหกรรม เพื่อให้ให้น้ำมันหรือผลิตภัณฑ์น้ำมันที่สำเร็จรูปแล้วสูญหายเขา เฉพาะดั่งเก็บที่จะจ่ายออกจากโรงงานอุตสาหกรรมเท่านั้น
  ๔. เมื่อได้รับแจ้งจากผู้ประกอบการอุตสาหกรรมว่าจะนำน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน ออกจากดั่งเก็บหรือคลังตามขอ (๓) ให้ทำการไขกุญแจและทำลายตรา เพื่อให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมปฏิบัติงานได้



๕. ตลอดเวลาที่มีการนำน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันออกจากถังเก็บหรือคลังตามข้อ (๓) จะต้องจัดเจ้าหน้าที่ไปควบคุมโดยตลอด
๖. ในกรณีจะมีการขายน้ำมันหรือผลิตภัณฑ์น้ำมันออกจากถังตามข้อ (๓) ให้ปฏิบัติดังนี้
- (ก) ถังเก็บน้ำมันหรือผลิตภัณฑ์น้ำมันที่สามารถทำการตรวจวัดโดยวิธีหึ่งคิงได้ ให้ทำการตรวจวัดโดยวิธีหึ่งคิง คือ
- ก.๑ ก่อนทำการตรวจวัดให้ล้างถังและฉีกคราที่ทางท่อเข้าเพื่อมิให้น้ำมันและผลิตภัณฑ์เขาถึงในขณะที่ทำการวัดและจ่าย
- ก.๒ ให้หึ่งคิงหาระดับน้ำมันหรือผลิตภัณฑ์ที่มีอยู่ในถังก่อนที่จะจ่ายออกจากถัง
- ก.๓ ให้วัดอุณหภูมิของน้ำมันหรือผลิตภัณฑ์น้ำมันในถังขณะที่ทำการหึ่งคิง
- ก.๔ ให้ตักตัวอย่างน้ำมันหรือผลิตภัณฑ์น้ำมันที่ระดับล่าง ถาง ถาง และบนของถังมาวัดความถ่วงจำเพาะ \* (Specific Gravity) หรือความถ่วงจำเพาะ (API Gravity) \* หรือ ความหนาแน่น \* (Density) และวัดอุณหภูมิ การตรวจวัดให้ทำในห้องปฏิบัติการ หรือในสถานที่ที่เหมาะสม
- ก.๕ เมื่อได้ปฏิบัติตามข้อ (๑), (๒), (๓) และได้ตักตัวอย่างตามข้อ (๔) แล้วจึงให้ไซกุงแจและทำลายตราเพื่อให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผลิตภัณฑ์น้ำมันออกจากถังได้

---

\* เครื่องมือสำหรับตรวจวัดแต่ละชนิดไม่เหมือนกัน แล้วแต่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจะเลือกใช้

ระบบ A P I Gravity (American Petroleum Institute) ซึ่งสถาบันของอเมริกาเป็นผู้ออกหลักเกณฑ์เกี่ยวกับน้ำมัน และการลดอันตรายในการตรวจวัดน้ำมันให้น้อยลง



ถ้าแตกต่างกันเกินกว่า ๒% ขึ้นไป ผู้ควบคุมโรงงานต้องรายงานให้กรมสรรพสามิตทราบโดยความพร้อมด้วยหลักฐานต่าง ๆ เหตุผลประกอบ เพื่ออธิบดีกรมสรรพสามิตพิจารณาสั่งการต่อไป การรายงานนั้นให้ทำสำเนาให้สรรพสามิตจังหวัดทราบด้วย

ก.๑๑ ผู้ควบคุมรวบรวมหลักฐานจากการปฏิบัติตามข้อ (๘) และ (๙) พร้อมทั้งใบแจ้งจำหน่ามันและผลิตภัณฑ์มันของผู้ประกอบการอุตสาหกรรมที่นำออกจากโรงงานเป็นประจำวันส่งต่อกรมสรรพสามิต และสรรพสามิตจังหวัด โดยที่ตนฉบับส่งไปยังที่ทำการประจำคานภาษี สำเนาให้ส่งไปยังสรรพสามิตจังหวัดหรือกรมสรรพสามิตแล้วแต่กรณี

(ข) สำหรับถัง เก็บน้ำมันหรือผลิตภัณฑ์มันที่ไม่สามารถทำการตรวจวัดโดยวิธีที่ถึงได้ให้ใช้เครื่องแสดงปริมาณน้ำมันวัดการจ่ายออก โดยไปปฏิบัติดังนี้

ข.๑ ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมต้องยื่นคำร้องต่อผู้ควบคุมโรงงานแจ้งเหตุขอตรวจวัดเครื่องแสดงปริมาณน้ำมันว่าเหตุใดจึงไม่สามารถใช้วิธีที่ถึงได้ แล้วให้ผู้ควบคุมโรงงานพิจารณาขอเท็จจริงแล้วทำบันทึกเสนอสรรพสามิตจังหวัดเพื่อจะไต่รายงานอธิบดีสั่งการต่อไป

ข.๒ เครื่องแสดงปริมาณน้ำมันจะต้องได้รับการรับรองจากเจ้าพนักงานซึ่ง ทวง วัด และจะต้องได้รับการตรวจสอบรับรองใหม่อย่างน้อยไม่เกิน ๖ เดือนต่อครั้ง

ข.๓ ผู้ควบคุมโรงงานต้องควบคุมดูแลและตั้ง เกลตความเคลื่อนไหวของเครื่องแสดงปริมาณน้ำมันอย่างใกล้ชิด ถ้ามีการกวดเคลื่อนหรือผิดปกติอย่างใดอย่างหนึ่งต้องระวังการใช้ทันที

ข.๔ กอนไขกุญแจและทำลายตราให้จกตัวเลขจากเครื่องแสดงปริมาณน้ำมันไว้ แล้วให้ปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ใน ข้อ ก(๑) และตัดตัวอย่างตามข้อ ก(๘) แล้วจึงไขกุญแจและทำลายตราให้จ่ายน้ำมันหรือผลิตภัณฑ์มันออกจากถังได้

- ข.๕ ให้วิศวกรควบคุมของน้ำมันหรือผลิตภัณฑ์น้ำมันในถังทุก ๆ ๒ ชั่วโมงตลอดเวลาที่มีการจ่าย
- ข.๖ ผู้ควบคุมโรงงานต้องจัดพนักงานเจ้าหน้าที่ประจำอยู่ที่เครื่องแสดงปริมาณรั่วค่าน้ำมันตลอดเวลาที่มีการจ่ายเพื่อคอยดูแลเครื่องให้ทำงานตามปกติ ถ้าเครื่องเกิดหยุดทำงานจะต้องระงับการจ่ายทันทีโดยฉันทันทีและพนักงานเจ้าหน้าที่ต้องรายงานและรายงานผู้ควบคุมโรงงานโดยด่วน
- ข.๗ เมื่อใดทำการจ่ายน้ำมันหรือผลิตภัณฑ์น้ำมันเพียงพอตามความต้องการแล้วให้พนักงานเจ้าหน้าที่ทวนตรวจและพนักงานเจ้าหน้าที่ทวนตรวจแล้วจกตัวออกจากเครื่องแสดงปริมาณรั่วค่าน้ำมันไว้ทุกครั้งหนึ่ง
- ข.๘ การปฏิบัติตามขอ ข(๔), (๕) และ (๗) ให้บันทึกไว้ในแบบ นม. ๒/๖ แล้วให้ปฏิบัติตามขอ ก(๘), (๙), (๑๐) และ (๑๑)

(ค) ในกรณีที่ไม่สามารถทำการตรวจวัดได้ตามขอ ก และ ข ผู้ควบคุมโรงงานจะต้องพิจารณาหาวิธีที่เหมาะสมเสนอต่อสรรพสามิตจังหวัดเพื่อจะไกรายงานให้อธิบดีทราบต่อไป

๗. เมื่อผู้รับชำระภาษีอื่นใดแก่สรรพสามิตจังหวัดหรือกรมสรรพสามิตแล้วแต่กรณี ได้รับหลักฐานต่าง ๆ ตามขอ ก. ข. และ ค. เพื่อคำนวณภาษีแล้วให้ทำการตรวจสอบค่าภาษีเพื่อแจ้งให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมทราบตามแบบ นม. ๒/๑๐

๘. ผู้รับนิคมขอบในกิจการฝ่ายสรรพสามิตในโรงงานอุตสาหกรรมน้ำมันหรือผลิตภัณฑ์น้ำมัน และมีอำนาจออกขอมบัตรค้ำประกันขอยกใหญ่ควบคุมโรงงานเพื่อปฏิบัติได้โดยไม่ขัดข้องระเบียบ เพื่อให้งานดำเนินไปตามระเบียบโดยเคร่งครัด นอกจากนี้สรรพสามิตจังหวัดจะไปตรวจโรงงานอย่างน้อยเดือนละครั้ง ถ้าไม่สามารถไปควบคุมตนเองได้ต้องให้ผู้อื่นช่วยไปแทน ผลการตรวจเป็นอย่างไรให้บันทึกไว้ในสมุดสั่งการของผู้ควบคุมโรงงาน



ภาษีเครื่องคัม

ตามกฎหมายบัญญัติหน้าที่ของผู้ผลิตเครื่องคัมไว้ ดังนี้

๑. การนำสิ่งฉนิกภาชนะจากโรงงานผลิตสิ่งฉนิกภาชนะไปยังสถานที่ประกอบอุตสาหกรรมของตนต้องมีใบขนกำกับด้วยทุกครั้ง เพื่อป้องกันการทุจริต และใช้เป็นหลักฐานในการตรวจสอบ

๒. จะต้องเก็บสิ่งฉนิกภาชนะจดทะเบียนไว้ ณ สถานที่เก็บในโรงงานซึ่งต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพสามิตก่อน และอยู่ภายใต้การควบคุมของเจ้าพนักงานควบคุมการเก็บภาษีโดยใส่กุญแจและประทับตราไว้

๓. จะต้องทำบัญชีประจำวันเกี่ยวกับการใช้และเก็บรักษาสิ่งฉนิกภาชนะจดทะเบียนตามแบบที่กำหนดให้แล้วเสร็จภายใน ๑๐.๐๐ น. ของวันรุ่งขึ้น บัญชีนี้เก็บไว้ที่โรงงาน

๔. จะต้องทำบัญชีประจำวัน บัญชีงบเดือน แสดงรายการเกี่ยวกับการผลิตและการจำหน่ายตามแบบที่กำหนด บัญชีเก็บไว้ที่โรงงาน ส่วนงบเดือนให้ยื่นเพื่อเสียภาษี

ส่วนการตรวจและควบคุมโรงงานของเจ้าพนักงานนี้กฎหมายให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่เข้าไปในโรงงานผลิตสิ่งฉนิกภาชนะจดทะเบียนโรงงานผลิตเครื่องคัมในเวลาทำการเพื่อตรวจโรงงานหรือเพื่อตรวจสอบบัญชีและเอกสารต่าง ๆ เกี่ยวกับการผลิต การจำหน่ายหรือการเก็บเครื่องคัมหรือสิ่งฉนิกภาชนะจดทะเบียน นอกจากนี้อธิบดียังมีอำนาจจัดให้เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพสามิตอยู่ประจำโรงงานผลิตสิ่งฉนิกภาชนะจดทะเบียนหรือโรงงานผลิตเครื่องคัม เพื่อตรวจสอบการปฏิบัติให้เป็นไปตามพระราชบัญญัติเครื่องคัม

ในการปฏิบัติงานในการตรวจของเจ้าพนักงาน

๑. ลงวันที่ ชื่อ เวลาที่มาตรวจ ในสมุดบัญชีประจำวันแสดงการใช้สิ่งฉนิกภาชนะ

๒. ตรวจการใช้สิ่งฉนิกภาชนะจดทะเบียนและการปิดแสดงตนของผู้ผลิตเครื่องคัมตลอดจนการขีดมาแสดงตนเครื่องคัม และวิธีฉนิกสิ่งภาชนะว่าได้ปฏิบัติไปโดยชอบหรือไม่ ถ้าไม่เป็นไปโดยชอบให้จัดการสอบสวน

๓. ถ้ามีสิ่งฉนิกภาชนะได้รับการผ่อนผันให้เก็บรักษาไว้ในโรงงานโดยยังไม่ได้เสียภาษี ให้ตรวจสอบจำนวนหรือกุญแจและตราประจำครั้งที่ประทับไว้ของห้องหรือโรงเก็บว่า

มีจำนวนถูกต้องหรือการรักษาเป็นไปโดยเรียบร้อยหรือไม่

๔. ให้สอบบัญชีว่าคุณลักษณะที่เรียบร้อยหรือไม่ เมื่อมีการปิดยอดประจำเดือน  
ให้ตรวจสอบว่าได้ทำถูกต้องหรือไม่



ที่กล่าวมาทั้งหมดเป็นวิธีการควบคุมที่ใช้อยู่ในปัจจุบันนี้ ถ้าเรากำหนดถึงการ  
บริหารงานไม่ว่ากิจการของรัฐหรือของเอกชนก็ตาม ย่อมต้องวางวัตถุประสงค์ในการปฏิบัติ  
งานไว้ล่วงหน้า วัตถุประสงค์ใหญ่หรือวัตถุประสงค์หลักก็คือ ความสำเร็จ (Result) จาก  
การดำเนินงานนั้นเป็นไปตรงตามเป้าหมาย (Goal) ที่วางไว้นั้น กิจการแต่ละแห่งอาจจะ  
วางเป้าหมายไว้หลายประการโดยแบ่งเป็นเป้าหมายใหญ่ (Main Goal) และเป้าหมาย  
รอง ๆ (sub-goal) ตัวอย่างในการกำหนดเป้าหมายเช่น เนื่องจากรัฐต้องการหาเงิน  
ปีละจำนวนมาก ๆ เพื่อนำมาใช้ในกิจการของรัฐในการให้บริการแก่ประชาชนของประเทศ  
วิธีหารายได้ของรัฐทางหนึ่งคือการเรียกเก็บภาษีประเภทต่าง ๆ จากประชาชน ฉะนั้นจึง  
ได้จัดตั้งหน่วยงานขึ้นรับผิดชอบในหน้าที่การจัดเก็บภาษีแต่ละประเภทขึ้น ดังนั้นเป้าหมายใน  
การจัดตั้งหน่วยงานก็คือทำให้การจัดเก็บภาษีให้โดยตลอดเต็มเม็ดเต็มหน่วยโดยให้มีการรั่วไหล  
หรือมีการเลี่ยงภาษีน้อยที่สุด ทั้งนี้เพราะมีปัจจัยหลายประการที่ทำให้การเก็บภาษีไม่ได้ถึง  
๑๐๐% เช่น การทุจริตของเจ้าหน้าที่ ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ให้ความร่วมมือ ตลอดจน  
ถึงวิธีการเก็บภาษีไม่รัดกุม ฯลฯ จึงเห็นได้ว่าความสำเร็จหรือความล้มเหลวของกิจการต่าง ๆ  
ที่ตั้งขึ้นก็คือการวัดผลการดำเนินงานที่ปรากฏออกมาว่าตรงตามเป้าหมายทุกประการที่วางไว้  
หรือไม่ ถ้าผลปรากฏคนละเรื่องกับเป้าหมาย แสดงว่ากิจการนั้นประสบความล้มเหลว เครื่อง  
มือชนิดหนึ่งที่จะช่วยในเรื่องนี้ก็คือต้องจัดให้มีการควบคุม (Control) กิจการใดก็ตามถ้า  
มีระบบการควบคุม (Control System) ที่ดีและรัดกุม แล้งงานของกิจการนั้นย่อมดำเนิน  
งานเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และระบบนี้จะสามารถลดจำนวนและโอกาสที่พนักงานของกิจการ  
ทุจริตได้

ในกรณีที่เป็นหน่วยงานของรัฐซึ่งมีหน้าที่ในการเก็บภาษี การควบคุมต้องจัดแบ่ง  
ออกเป็น ๒ ทางคือ

๑. การควบคุมภายนอก (External Control) ได้แก่การควบคุมผู้หน้าที่เสียภาษีใหม่การหักเงินนอยที่สุด และ

๒. การควบคุมภายใน (Internal Control) คือการควบคุมพนักงานเจ้าหน้าที่ของรัฐมิให้รวมมือกับผู้เสียภาษีทำการทุจริต

การควบคุมผู้หน้าที่เสียภาษีนั้นทำได้ค่อนข้างยากเมื่อจำนวนผู้เสียภาษีมีเป็นจำนวนมาก สำหรับภาษีสรรพสามิตซึ่งโดยลักษณะแล้วคล้ายกับเป็นภาษีการผลิตนั้น ทำให้ผู้หน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตส่วนใหญ่ก็คือหน่วยงานธุรกิจซึ่งอาจจะมีการทำงานโดยมีบุคคลคนเดียวเป็นเจ้าของ (Single Proprietorship) หรือการทำงานในลักษณะหุ้นส่วน (Partnership) หรือในลักษณะของบริษัทจำกัด (Corporation) แต่ไม่ว่าจะเป็นหน่วยงานแบบใด ในการดำเนินงานย่อมต้องมีการบันทึกรายการทางการเงินเพื่อช่วยในการวัดผลการดำเนินงานในระยะเวลาหนึ่ง โดยการจักประเภทรายการที่มีลักษณะเหมือนกันเข้าเป็นประเภทเดียวกัน เทคนิคในการจักประเภทรายการทางการเงินนี้ทำให้แต่ละธุรกิจมีระบบบัญชี (Accounting System) ของแต่ละธุรกิจขึ้น ซึ่งเป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งในจำนวนหลายอย่างที่ฝ่ายจัดการของธุรกิจใช้ในการควบคุมการปฏิบัติงานของพนักงานของธุรกิจนั้น ๆ และได้กลายเป็นเครื่องมือที่สำคัญ คำว่าระบบบัญชี<sup>(๑)</sup> อาจให้คำจำกัดความไว้ว่า "ระบบบัญชี" เป็นเครื่องมือแก่ฝ่ายจัดการของธุรกิจในการเก็บรวบรวม (Collecting) การปฏิบัติ (Processing) และการบันทึก (Reporting) เกี่ยวกับตัวเลขที่จำเป็นอันเป็นผลมาจากการปฏิบัติงานภายใต้คำสั่งของการควบคุมของเขา ระบบบัญชียังรวมถึงแบบฟอร์ม (Forms) การบันทึก (Records) วิธีการ (Procedure) เครื่องมือช่วยในการบันทึก การสรุป (Summarizing) และการรายงานผลการปฏิบัติงาน รวมทั้งรายงานตัวเลขทางการเงิน (Financial data) ซึ่งฝ่ายจัดการต้องการเพื่อใช้ในการควบคุมและเพื่อนำเสนอแก่บุคคลภายนอกที่สนใจหรือเกี่ยวข้องกับธุรกิจ"

ดังนั้น ระบบบัญชีคือการรวบรวมเข้าด้วยกันซึ่งแบบฟอร์ม (Forms) การบันทึก (Records) และการรายงาน (Reports) โดยทั้งสามสิ่งมีความสำคัญร่วมกันอย่างใกล้ชิด ด้วยจุดประสงค์ที่จะทำให้การบริหารธุรกิจเป็นไปได้โดยสะดวกยิ่งขึ้นโดยการใช้อย่างมีประสิทธิภาพที่สำคัญและขอความที่ฝ่ายบริหารต้องการ

(๑) Francis E. Moore and Howard F. Stettler ACCOUNTING SYSTEM

การรายงานต่อฝ่ายจัดการจึงเป็นกุญแจสำคัญในการควบคุม รายงานและการบันทึกข้อมูลที่เกี่ยวข้องเป็นจุดใหญ่ในการวิเคราะห์ระบบบัญชีใด ๆ ระบบบัญชีที่วางไว้อย่างดีจึงควรจะเป็นระบบที่ให้งานอันมีข้อความที่สมบูรณ์เท่าที่ผู้รับต้องการในเรื่องเกี่ยวกับการดำเนินงานภายใต้ความควบคุมหรือความรับผิดชอบของหัวหน้างานแต่ละฝ่าย รายงานที่ควรจะมีการเปรียบเทียบผลงานของงวดปัจจุบันกับงบประมาณ (Budget) มาตรฐาน (Standard) และผลของการดำเนินงานของงวดที่ผ่านมา การรวบรวมตัวเลขควรใช้เวลาไม่นานนักเนื่องจากประโยชน์ของรายงานอยู่ที่ความทันต่อเหตุการณ์ (Freshness) และรายงานนั้นจะต้องถูกต้อง จึงควรนำเอาวิธี Checks and balances มาช่วยในการวัดความถูกต้องนี้ อย่างไรก็ตามสิ่งที่ควรคำนึงก็คือสิ่งที่กล่าวมาทั้งหมดนี้จะต้องจัดทำโดยให้ต้นทุนต่ำสุด ปัจจัยในการลดต้นทุนรวมทั้งการออกแบบแบบฟอร์มต่าง ๆ การพัฒนาวิธีการให้มีประสิทธิภาพ และถ้าเป็นไปได้ควรใช้เครื่องจักรและเครื่องมืออิเล็กทรอนิกส์ ตัวเลขทุกตัวที่นำมาใช้ควรควบคุมเพื่อที่จะทราบแหล่งกำเนิดของรายการเหล่านั้น และกำหนดความรับผิดชอบให้ตายตัวในผลการดำเนินงาน ประการสุดท้ายระบบบัญชีที่ดีควรจะป้องกันสินทรัพย์ของธุรกิจให้พ้นจากการขาดทุน อันเกิดจากความประมาทเดินเลอ หรือความทุจริตของทั้งลูกจ้างและบุคคลภายนอก

สำหรับบุคคลที่เป็นผู้วางระบบและเปลี่ยนแปลงระบบบัญชี อาจได้แก่เจ้าของธุรกิจขนาดเล็ก ๆ ซึ่งไม่จำเป็นต้องมีวิธีการที่สลับซับซ้อน เพราะเจ้าของธุรกิจเป็นผู้ควบคุมกิจการเองอย่างใกล้ชิด หรือโดยบุคคลและหน่วยงานที่มีความรู้ความชำนาญในการวางระบบบัญชี เช่น Public accountant เป็นต้น

เมื่อย้อนกลับไปถึงวิธีการการควบคุมการเสียหายที่สรรพสามิต ซึ่งการควบคุมส่วนใหญ่ใช้เจ้าหน้าที่ไปควบคุมโดยจัดให้ประจำอยู่ ณ โรงงานหรือสถานที่ประกอบอุตสาหกรรมของผู้อยู่เสียภาษี มีข้อบกพร่องในการที่ต้องอาศัยความซื่อสัตย์สุจริตของเจ้าหน้าที่เป็นใหญ่ และสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายมาก ซึ่งขัดกับหลักการควบคุมที่ว่าต้องให้การควบคุมมีประสิทธิภาพโดยเสียต้นทุนแต่น้อย นอกจากนั้นถ้ามีการขยายขอบเขตของประเภทสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตให้กว้างออกไป ถ้ายังใช้วิธีการเดิมนี้อยู่ก็จะประสบปัญหาการขาดแคลนพนักงานที่มีความชำนาญ อาจเป็นเหตุให้งานต้องหยุดชะงัก หรือดำเนินไปอย่างไม่มีประสิทธิภาพ ซึ่งต้องใช้เวลานานพอสมควรกว่าจะฝึกอบรมเจ้าหน้าที่ใหม่ปฏิบัติงานได้ นอกจากปัญหาเหล่านี้แล้ว การควบคุมโดย

ส่งพนักงานไปประจำยังเป็นช่องทางใหญ่เสียภาษีมือถือพลเห็นพนักงานของรัฐด้วยการใช้อำนาจเงิน จากที่กล่าวมาตอนต้นว่าธุรกิจแต่ละแห่งมักมีระบบบัญชี (Accounting System) เพื่อช่วยในการวัดผลการดำเนินงานในรอบระยะเวลาหนึ่ง ๆ แลว และยังเป็นเครื่องมือที่เจ้าของธุรกิจหรือฝ่ายจัดการของธุรกิจใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมพนักงานของตนให้ปฏิบัติตามระเบียบข้อกำหนดที่วางไว้เพื่อให้ผลสำเร็จสมความมุ่งหมาย เมื่อเป็นเช่นนี้ถ้าที่กรมสรรพสามิตจะโคยผลพลอยได้จากประโยชน์ของระบบบัญชีที่แต่ละกิจการวางขึ้น และอาจกล่าวได้ว่าธุรกิจมีขนาดใหญ่พอสมควร และมีรายการทางการเงินเป็นจำนวนมาก มักจะมีระบบการควบคุมภายในที่ดี ใช้เครื่องจักรช่วยในการบันทึกรายการ และมีการกระจายงานออกไป ไม้ให้พนักงานคนใดมีโอกาสทำงานคนเดียวตั้งแต่คนจนจบ และโดยเฉพาะอย่างยิ่งในธุรกิจที่ประกอบการอุตสาหกรรมก็ยิ่งจำเป็นต้องมีการควบคุมตั้งแต่ขั้นการผลิตโดยมีการกำหนดมาตรฐาน และวางงบประมาณไว้ล่วงหน้าเพื่อนำมาเปรียบเทียบกับผลผลิตที่ผลิตได้จริง เพื่อควบคุมให้ต้นทุนไม่สูงเกินไป และเป็นการควบคุมพนักงานมิให้ทุจริตหรือหลีกเลี่ยงการทำงาน ตลอดจนมีการวัดความสามารถหรือประสิทธิภาพแต่ละหน่วยงานควย ดังนั้นในการเสียภาษีควรให้เสียภาษีตามแบบฟอร์มที่กำหนดให้ และชำระค่าภาษีให้เรียบร้อย จำนวนภาษีที่คำนวณได้ก็คำนวณตามตัวเลขที่ปรากฏในสมุดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณภาษี วิธีการควบคุมนั้นสามารถกระทำได้โดยแผนกตรวจสอบภาษีซึ่งเจ้าหน้าที่ของแผนกนี้ควรจะมีความรู้ความชำนาญในเรื่องบัญชีและระบบบัญชีที่ดี เจ้าหน้าที่ระดับหัวหน้ายังควรจะมีคุณสมบัติเทียบเท่าผู้สอบบัญชีรับอนุญาตของคณะกรรมการส่งเสริมวิชาชีพสอบบัญชี (กบช) ไปทำการตรวจสอบเฉพาะสมุดบัญชีที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณภาษีเท่านั้นรายการที่บันทึกลงในสมุดบัญชีนี้นั้นมีเอกสารหรือหลักฐานสนับสนุนถูกต้องหรือไม่ จากรายงานของแผนกตรวจสอบนี้ก็สามารถนำมาเปรียบเทียบกับจำนวนมูลค่าภาษีที่เสียภาษีชำระแล้วว่าถูกต้องตรงกันหรือไม่ ในกรณีที่เป็นกิจการขนาดใหญ่ มีรายการทางบัญชีมาก ๆ อาจจะเป็นการลดขนาดจะตรวจสอบรายการทุกรายการ ฝ่ายตรวจสอบอาจใช้การทดสอบ โดยเลือกตัวอย่างรายการจำนวนหนึ่งขึ้นมาทำการตรวจสอบซึ่งในกรณีนี้ขอบเขตของการตรวจสอบจะขึ้นอยู่กับการประเมินผลการควบคุมภายในส่วนที่เกี่ยวข้องว่ามีความเสี่ยงมากน้อยแค่ไหน และเพื่อถ่วงน้ำหนักฝ่ายตรวจสอบไปรวมมีอกับผู้เสียภาษี กรมสรรพสามิตอาจใช้รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่จดทะเบียนไว้กับ กบช. นั้นมาประกอบกับการพิจารณา

ได้ เนื่องจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาตนี้ไม่ใช่ลูกจ้างของผู้เสียหาย และเขามีความรับผิดชอบต่อ รายงานเกี่ยวกับงบการเงินของธุรกิจซึ่งเป็นลูกค้าของเขา ดังนั้นรายงานของผู้สอบบัญชีรับ อนุญาตจึงอาจให้ความเชื่อมั่นได้มากขึ้น

แต่อย่างไรก็ตาม ถ้าจำนวนโรงงานที่ต้องควบคุมมีไม่มาก และจำนวนภาษีที่เก็บ ได้มากพอคุณกับค่าใช้จ่าย วิธีการที่ใช้อยู่โดยการส่งเจ้าหน้าที่ไปควบคุม ณ โรงงานก็จะ เหมาะสมกับเหตุการณ์ แต่ถ้าได้ใช้ระบบบัญชีควบคุมอีกทีหนึ่งก็จะทำให้เชื่อถือได้มากขึ้น ฉะนั้น ถ้าจะแบ่งการควบคุมผู้เสียหายออกเป็น ๒ กรณีคือ

๑. ถ้าดินแดนนั้นมีโรงงานไม่มากและจำนวนภาษีที่เก็บได้มากพอคุณกับค่าใช้จ่าย ก็ส่งเจ้าหน้าที่ไปควบคุม และเพื่อความสมบูรณ์ในการควบคุมก็ใช้บัญชีคุมอีกทีหนึ่ง

๒. ใช้บัญชีคุมโดยตรงสำหรับดินแดนที่มีโรงงานผลิตมาก ภาษีมาก การส่ง เจ้าหน้าที่ไปคุมอาจมีปัญหา หรือแม้ว่าจะมีโรงงานเพียงน้อยแห่งแต่ภาษีที่เก็บได้มีจำนวนน้อย ไม่คุ้มค่าใช้จ่าย การใช้บัญชีคุมจะช่วยลดปัญหาและลดค่าใช้จ่ายลง แต่ก็จะต้องมีการตรวจสอบ บัญชีของผู้เสียหายเพื่อมิให้มีการสร้างหลักฐานที่ไม่ตรงต่อความจริง รวมทั้งการบันทึกบัญชีที่ ผิดหลักการด้วย

นอกเหนือจากเรื่องการควบคุมการเสียหายโดยใช้พนักงานของกรมสรรพสามิต ไปประจำแล้ว สำหรับผลิตภัณฑ์บาง อย่างเช่น น้ำมัน เมื่อจะมีการขายน้ำมัน ต้องใช้เจ้าหน้าที่วัดปริมาตรของน้ำมันในถังก่อน และหลังจากการขายน้ำมันในถังเก็บเพื่อนำมาคำนวณ มูลค่าของภาษี จึงเห็นได้ว่าถ้ามีการผิดพลาดในการวัดปริมาตรน้ำมันเพียงเล็กน้อยก็จะทำให้ จำนวนภาษีผิดไปได้มาก เครื่องมือในการควบคุมอีกอย่างหนึ่งก็คือการนำเอาเครื่องจักรหรือ เครื่องทุนแรงต่าง ๆ เขามาช่วย ดังนั้นสำหรับผลิตภัณฑ์ที่เก็บไว้ในภาชนะหรือถังเก็บขนาดใหญ่ ๆ ก็ควรนำเอาเครื่องวัดปริมาตรมาติดตั้ง ณ โรงงานต่าง ๆ เพื่อวัดปริมาณของผลิตภัณฑ์ ที่ขายออกไป แมวราคาของเครื่องค่อนข้างสูงแต่กรมสรรพสามิตก็ควรลงทุน เพื่อให้การเก็บ ภาษีได้ผลเต็มที่ และอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียหายได้ และเพื่อป้องกันมิให้ผู้เสียหายทำ การดัดแปลงแก้ไขเครื่องนี้ก็ควรกำหนดบทลงโทษไว้ควบคู่ไปกับการส่งเจ้าหน้าที่ไปทำการ ตรวจสอบเครื่องโดยไม่ให้รู้ตัว (Surprise Check) ด้วย

ส่วนการควบคุมพนักงานของรัฐ หรือ "การควบคุมภายใน" (INTERNAL

CONTROL) ในกรมสรรพสามิตนั้น เป็นสิ่งจำเป็นไม่น้อยกว่าการควบคุมดูแลภาษี ไม่ว่าวิธีการ  
 จัดเก็บภาษีจะเป็นเช่นใด การควบคุมภายในจะมีความสำคัญอยู่ตลอดเวลา โดยเฉพาะวิธีการที่  
 ใช้อยู่ในปัจจุบันนั้นการควบคุมภายในยิ่งจะตองวางไว้ให้รัดกุมมากขึ้น มิฉะนั้นจะเป็นโอกาสให้  
 พนักงานของรัฐรวมมือกันกับผู้เสียภาษี ในการทุจริตจำนวนภาษีที่จะตองเสียไป "Committee on  
 Auditing Procedure" ได้ออกหนังสือชื่อ "Internal Control" ซึ่งพิมพ์ในปี ๑๙๔๕  
 ไว้ตอนหนึ่งว่า "Internal Control comprises the plan of organization and  
 all of the coordinate methods and measures adopted within business  
 to safe-guard its assets, check the accuracy and reliability of its  
 accounting data, promote operational efficiency, and encourage  
 adherence to prescribed managerial policies. (10)

จะเห็นได้ว่า "การควบคุมภายใน" จะสามารถจัดทำขึ้นได้ตั้งแต่การจัดวางสายงาน  
 ของหน่วยงานจนถึงวิธีการระดมทุนพนักงานปฏิบัติตามวิธีการควบคุมนั้นด้วย และหลักสำคัญใน  
 การควบคุมภายในนั้นก็คือการแบ่งแยกความรับผิดชอบในเรื่องใดเรื่องหนึ่งออกโดยเด็ดขาดให้แก่  
 เจ้าหน้าที่ตั้งแต่สองคนขึ้นไป ไม่ให้พนักงานคนใดคนหนึ่งทำงานตั้งแต่คนเดียว และจัดทำให้มีการตรวจ  
 สอบงานกันเองในระหว่างเจ้าหน้าที่ ดังนั้นการทุจริตจึงไม่อาจทำได้โดยลำพัง จะต้องมีการร่วมมือ  
 กันทุจริตตั้งแต่ ๒ คนขึ้นไป

ในด้านการควบคุมภายในของกรมสรรพสามิตนั้นกล่าวได้ว่าไม่เสียเลย เพราะขณะนี้ไม่มี  
 หน่วยงานใดที่ทำหน้าที่ควบคุมเจ้าหน้าที่ผู้ควบคุมแผนกตรวจสอบและคำนวณภาษีมหันที่ตรวจสอบ  
 จำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษียื่นเสนอ หรือผู้ควบคุมโรงงานที่มีหน้าที่ควบคุมฝ่ายโรงงานอย่างเดียว ไม่มี  
 การควบคุมเจ้าหน้าที่ส่งไปประจำแต่ละอย่างใด การควบคุมภายในของกรมสรรพสามิตจึงเป็นสิ่งที่ควร  
 คำนึงถึง และควรจัดใหม่ขึ้นโดยการตั้งหน่วยตรวจสอบภายใน (Internal Audit) และหน่วย  
 ตรวจสอบนี้ไม่สมควรที่จะขึ้นตรงต่อฝ่ายใดโดยเฉพาะ ควรจะขึ้นตรงต่ออธิบดีกรมสรรพสามิต มีหน้าที่  
 ในการตรวจสอบการทำงานของเจ้าหน้าที่และรายงานผลการตรวจสอบและให้ขอเสนอแนะแก่อธิบดี  
 แต่ไม่มีอำนาจสั่งการแต่อย่างใด

นอกจากปัญหาในเรื่องการจัดวางระบบการควบคุมเจ้าหน้าที่ส่งออกไปประจำ

(10) Francis E. Moore and Howard F. Stettler ACCOUNTING  
SYSTEMS FOR MANAGEMENT CONTROL. p.p. 35.

ยังสถานที่ประกอบอุตสาหกรรมแล้ว ยังอาจมีปัญหาในเรื่องที่พนักงานไม่ปฏิบัติตามระเบียบที่วางไว้เป็นอย่างดีนั้น เมื่อเป็นเช่นนั้นก็ไม่มีความจำเป็นในการควบคุมแต่ประการใด จึงเป็นหน้าที่ของบุคคลชั้นหัวหน้าจะต้องคอยติดตามดูแลและสอดส่องอยู่ตลอดเวลาว่าพนักงานที่ใดมอบหมาย ความรับผิดชอบไปนั้นได้ปฏิบัติงานเป็นเช่นไร และวิธีการต่าง ๆ ที่วางไว้เป็นระเบียบข้อบังคับนั้นได้มีการปฏิบัติตามโดยวิธีปฏิบัติงานจริงหรือไม่ ซึ่งหน่วยตรวจสอบนั้นก็จะเป็นผู้คอยตรวจสอบอีกชั้นหนึ่งด้วย

นอกเหนือจากสิ่งดังกล่าวมาแล้ว สิ่งสำคัญอีกประการหนึ่งก็คือ "แบบฟอร์ม" ที่ใช้อยู่ แบบฟอร์มที่ออกขึ้นไม่ว่าเพื่อผู้เสียภาษีหรือเพื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในการรายงานให้แก่ระดับหัวหน้างานขึ้นไปควรจะได้มีการพิจารณาถึง

๑. การเรียงข้อความ สะดวกแก่การนำไปใช้หรือไม่
๒. ขนาดของแบบฟอร์มว่าเป็นมาตรฐานหรือไม่
๓. น้ำหนักของกระดาษเหมาะกับการใช้บ่อย ๆ หรือไม่ จะต้องเก็บไว้นานเพียงใด
๔. มีสำเนาที่จำเป็น และจำเป็นหรือไม่ที่ต้องมีสำเนา
๕. ต้องมีเลขหมายเรียงกันหรือไม่

แบบฟอร์มนั้นไม่สามารถกำหนดลงไปได้ว่าจะต้องมีลักษณะอย่างไร แต่แบบฟอร์มที่ดีควรให้ความสะดวกแก่ผู้กรอกข้อความ อ่านแล้วเข้าใจง่าย กรอกข้อความง่าย และได้ข้อมูลที่ต้องการโดยสมบูรณ์ และนำไปใช้ได้ เรียงของข้อความตามความสำคัญ และถ้าจำเป็นต้องมีหลายสำเนาก็ควรให้สำเนาต่างกันไป เป็นต้น

เท่าที่เป็นอยู่ ผู้เสียภาษีต้องกรอกข้อความในแบบฟอร์มมากมาย การที่ต้องมีใบกรอกแบบฟอร์มหลายครั้งนั้นโอกาสในความผิดพลาดอันเนื่องจากการกรอกข้อความมีมาก ฉะนั้นผู้เสียภาษีอาจมีความรำคาญที่จะต้องบรรจุข้อความตามที่ระบุไว้ในแบบฟอร์ม จึงเป็นอีกสาเหตุหนึ่งที่ทำให้การร่วมมือจากเจ้าหน้าที่ในการกรอกแบบฟอร์ม นอกจากนั้นแบบฟอร์มที่ใช้อยู่ได้ใช้กันมานานมากจึงอาจไม่เหมาะสมกับสภาพการณ์ในปัจจุบันก็ได้

ดังนั้นในการควบคุมการจัดเก็บภาษีจึงเป็นเรื่องที่มีปัญหามาก เนื่องจากมีข้อจำกัดหลายประการที่ต้องคำนึงถึง ซึ่งในหลาย ๆ ประการก็คือต้องให้ต้นทุนที่ต่ำสุดด้วย นับว่าเป็น



การทำไต่ถามที่จะร่างแบบการควบคุมภายในให้ดีที่สุดและมีต้นทุนต่ำสุด

แม้ว่าเราจะเปลี่ยนมาใช้การควบคุมด้วยระบบบัญชี แต่การใช้จ่ายหน้าทีไปควบคุมตามสถานที่ประกอบอุตสาหกรรมก็ยังมีจำเป็นอยู่บ้างในกรณีที่ต้องการควบคุมคุณภาพของผลิตภัณฑ์ให้ถูกต้องตามอัตราภาษี แต่จำนวนของเจ้าหน้าที่ไม่จำเป็นต้องมีเป็นจำนวนมากดังเช่นแต่ก่อน เราจักได้ความเชื่อมั่นมากขึ้น เนื่องจากได้ข้อมูลจากเจ้าหน้าที่ประจำยังสถานที่ประกอบการอุตสาหกรรมมาเปรียบเทียบกันอีกด้านหนึ่งด้วย

๓๐. ปัญหาอันเกิดจากความก้าวหน้าทางตลาดของธุรกิจ

ในขณะที่ความเจริญก้าวหน้าในด้านต่าง ๆ ตลอดจนจำนวนประชากรของประชาชนได้เพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็ว ความเจริญก้าวหน้าทางด้านธุรกิจในการให้บริการด้านสินค้าและบริการต่าง ๆ เพื่อสนองความต้องการของผู้บริโภคขยายตามความก้าวหน้าในด้านต่าง ๆ ความคุ้นเคย และเป็นที่ทราบกันดีว่าหน้าที่ทางธุรกิจที่มีความสำคัญมากอย่างหนึ่งก็คือ "การตลาด" ซึ่งปัจจุบันก็ยอมรับกันแล้วว่าหน้าที่และความรับผิดชอบทางการตลาดเป็นหลักสำคัญยิ่งของฝ่ายบริหารสำหรับความหมายของ "การตลาด" (๑๑) ซึ่งแพร่หลายมากที่สุดคือของสถาบัน AMA (American Marketing Association) ให้ความหมายไว้ว่า "การตลาดเป็นการประกอบกิจกรรมด้านธุรกิจในอันที่จะทำให้สินค้าและบริการเปลี่ยนมือจากผู้ผลิตไปสู่ผู้บริโภคหรือผู้ใช้" และความหมายซึ่ง Still และ Cundliff ให้ไว้คือ "การตลาดเป็นกระบวนการทางธุรกิจที่จะทำให้สินค้าและบริการเข้ากันไต่กับตลาด และในการนี้ทำให้มีการเปลี่ยนกรรมสิทธิ์ในสินค้าขึ้น" ในยามที่ธุรกิจต่าง ๆ ต้องแข่งขันกันมากขึ้นเพื่อที่จะพยายามจับหรือรักษาส่วนแบ่งของตลาด (Market share) เพื่อให้ได้กำไร (Profit) อันเป็นผลตอบแทนในการดำเนินธุรกิจ จึงเกิดกิจกรรมด้านการตลาดเพิ่มมากขึ้น เช่นมีการวิจัยเรื่องจิตใจในการซื้อ (Motivation Research) ซึ่งนำไปสู่การนำผลิตภัณฑ์แบบใหม่ ๆ ออกสู่ตลาด หรือจะมีการปรับปรุงคุณภาพของสินค้า หรือปรับปรุงลักษณะภายนอกของสินค้า เช่น เปลี่ยนแปลงภาชนะที่บรรจุเพื่อให้ถูกใจผู้บริโภคมากขึ้น ดังนั้นเรามักจะเห็นสินค้าใหม่ ๆ ในท้องตลาด หรือเป็นสินค้าเก่าแต่นำเสนอตลาดด้วยวิธีการใหม่ ๆ ซึ่งเป็นเหตุหนึ่งที่ทำให้สินค้าที่เขาขายคงเสียภาษีสรรพสามิตมีลักษณะแตกต่างไปจาก

(๑๑) คณะพาณิชย์ศาสตร์และการบัญชี จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย โน้ตประกอบการเรียน วิชาการตลาด หน้า ๓๓๐.

วิเคราะห์ที่พหุภาวะของดินคาบองเสียบางที่ตาม พ.ร.บ. ภาษีสรรพสามิต ทั้งนี้ เพราะการวิเคราะห์ที่ขั้นนี้ใช้โดยคำที่ค่อนข้างจะจำกัดจนเกินไป  
ตัวอย่างในกรณีเครื่องดื่ม

เครื่องดื่ม

พ.ร.บ. เครื่องดื่ม พ.ศ. ๒๔๘๕ ได้บัญญัติคำจำกัดความของคำว่า "เครื่องดื่ม" ไว้ใน ม. ๓ ดังนี้

"เครื่องดื่ม" หมายความว่า น้ำหวาน น้ำผลไม้ น้ำโซดา หรือวัตถุทั้งหลาย ซึ่ง ตามปกติใช้เป็นเครื่องดื่มได้โดยไม่เจือปน และไม่มีแอลกอฮอล์ผสมอยู่ ทั้งนี้ไม่ว่าจะมีกาซ คาร์บอนไดออกไซด์หรือไม่ก็ตาม เฉพาะที่บรรจุในภาชนะหรือฉีกไว้ แต่ไม่รวมถึง

- ๑) น้ำซึ่งไม่มีวัตถุอื่นเจือปนนอกจากเพื่อทำให้บริสุทธิ์หรือสะอาด
- ๒) น้ำแร่ที่เกิดตามธรรมชาติ
- ๓) เครื่องดื่มที่มีโดยผสมคาร์บอนไดออกไซด์ ซึ่งมีโคสงวนคุณภาพด้วยเครื่องดื่ม ความร้อน หรือความเย็น ซึ่งผู้ผลิตได้ผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะเท่านั้น
- ๔) นํ้านม
- ๕) เครื่องดื่มอนที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับ (๑) ถึง (๔) ซึ่งรัฐมนตรีประกาศ

ยกเว้นในราชกิจจานุเบกษา

ต่อมาในปี ๒๕๐๘ ได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติ เครื่องดื่มฉบับใหม่ซึ่งเป็น ฉบับล่าสุดและมีผลใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน ได้นิยามความหมายของคำว่า "เครื่องดื่ม" ไว้ใน มาตรา ๔ ความว่า

"เครื่องดื่ม" หมายความว่า สิ่งซึ่งตามปกติใช้เป็นเครื่องดื่มได้โดยไม่ต้องเจือปนและไม่มีแอลกอฮอล์ โดยจะมีกาซคาร์บอนไดออกไซด์ปนอยู่ด้วยหรือไม่ก็ตาม อันบรรจุไว้ใน ภาชนะ และฉีกไว้ เช่น น้ำหวาน น้ำผลไม้ น้ำโซดา เป็นต้น แต่ไม่รวมถึง

- (๑) น้ำหรือนํ้านมตามธรรมชาติ
- (๒) เครื่องดื่มซึ่งผู้ผลิตได้ผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะ อันมิได้มี คาร์บอนไดออกไซด์ผสมอยู่ด้วย ทั้งนี้โคสงวนคุณภาพด้วยเครื่องดื่ม

(๓) นำแม่พิมพ์ไม้กึ่งอ่อน เจ็อบน

(๔) เครื่องพิมพ์ตาม (๑) และ (๓) พิมพ์อ่อนเจ็อบนซึ่งรัฐมนตรีประกาศ  
ยกเว้นในราชกิจจานุเบกษา

คำจำกัดความตาม พ.ร.บ. ทั้ง ๒ ฉบับ เป็นผลเนื่องมาจากเมื่อแรกเก็บภาษี  
เป็นระยะพิมพ์เครื่องพิมพ์ประเภทต่าง ๆ จากต่างประเทศเริ่มเข้ามาแพร่หลายในประเทศไทย  
ดังนั้นคำจำกัดความตาม พ.ร.บ. เครื่องพิมพ์จึงมีความหมายค่อนข้างจะจำกัด โดยมุ่งหมาย  
เก็บจากเครื่องพิมพ์บรรจุขวดหรือในภาชนะตอณิก ตามข้อความที่ว่า "เฉพาะที่บรรจุใน  
ภาชนะและฉีกไว้" หรือ "อันบรรจุอยู่ในภาชนะและฉีกไว้" เมื่อพิจารณาตามข้อความจะ  
ได้ความหมายว่าสิ่งที่ พ.ร.บ. ภาษีเครื่องพิมพ์กำหนดว่าเป็นเครื่องพิมพ์จะต้องเสียภาษีมี  
ลักษณะดังนี้

๑. สิ่งซึ่งปกติใช้เป็นเครื่องพิมพ์โดยไมต้องเจ็อบน
๒. ไม่มีแอลกอฮอล์ผสมอยู่
๓. จะมีกาชคาร์บอนไดออกไซด์ผสมอยู่ควายหรือไม้กึ่งตาม
๔. บรรจุในภาชนะและฉีกไว้



ในปัจจุบันนี้ได้มีธุรกิจการค้าอย่างใหม่ โดยบริษัท Asian American

Industries Ltd. และบริษัท The Asian Holding and Investment Group  
(Vendasia part) ได้นำเอาตู้ขายเครื่องดื่มอัตโนมัติโดยวิธีหยอดเหรียญเข้ามาให้บริการ  
แก่ผู้บริโภคเครื่องดื่ม ตู้จำหน่ายเครื่องดื่มนี้มี ๒ ประเภท ประเภทแรกเมื่อผู้บริโภคต้องการ  
ซื้อก็หยอดเหรียญลงไปตามช่องสำหรับหยอดเหรียญตามราคาตู้ขายกำหนด เครื่องก็จะทำงาน  
โดยมีถ้วยกระดาษหล่นลงมาก่อน ต่อมารภายในเครื่องจักรซึ่งมีท่อส่งน้ำบริสุทธิ์ ท่อส่งหัวน้ำแข็ง  
และน้ำหวาน (ประเภทน้ำส้ม โคล่า และน้ำมะเน็ค) และกาชคาร์บอนไดออกไซด์ จะส่งถึง  
ถึงกลดวมาผสมกันและไหลลงสู่ถ้วยที่รอรับอยู่ ส่วนอีกประเภทหนึ่งเป็นตู้ขายเครื่องดื่มชนิด  
อัตโนมัติโดยที่เครื่องดื่มได้บรรจุอยู่ในขวดเรียบร้อยแล้ว เมื่อหยอดเหรียญลงในช่องตามราคา  
ตู้ขายกำหนด เครื่องก็จะส่งเครื่องดื่มที่บรรจุขวดออกมาให้ และในขณะที่ได้ติดตั้งเครื่อง  
จำหน่ายเครื่องดื่มแบบอัตโนมัติตามมหาวิทยาลัย วิทยาลัยต่าง ๆ โรงเรียน ศูนย์การค้า  
โรงพยาบาล และตามบริษัทที่มีพนักงานจำนวนมาก ฯลฯ และจะกระจายไปตามจังหวัดต่าง ๆ

ของประเทศควย ประมาณว่าคอตโนมิตีเหล่านี้จะจำหน่ายเครื่องคัมโคได้เต็มวันละ ๑๐๐ ถวย หรือ ๑๐๐ ขวด สำหรับคูนิกิตชายเครื่องคัมบรรจุใส่ขวดและฉีกด้วยสิ่งฉีกภาชนะก็ไม่มีปัญหา เพราะจะต้องเสียภาษีเครื่องคัมตาม พ.ร.บ. เครื่องคัมก่อนที่จะขนเครื่องคัมออกจากโรงงานผลิตเรียบร้อยแล้ว แต่ผู้จำหน่ายเครื่องคัมประเภทบรรจุด้วยกระดาษนั้นทางบริษัทไม่ต้องเสียภาษีเครื่องคัม ทั้งนี้เพราะตามคำจำกัดความของคำว่า "เครื่องคัม" ตาม พ.ร.บ. เครื่องคัมว่า เครื่องคัมที่จะต้องเสียภาษีนั้นจะต้องเป็นเครื่องคัมที่ใส่คัมโคโดยไม่ต้องเจือปน และอันบรรจุในภาชนะและฉีกไว้ ดังนั้นกรรมวิธีการผสมเครื่องคัมในคูนและการบรรจุเครื่องคัมลงในขวดกระดาษโดยไม่มีการฉีกด้วยสิ่งฉีก ทำให้ไม่มีสภาพเป็นเครื่องคัมอันต้องเสียภาษีเครื่องคัมตาม พ.ร.บ. เครื่องคัมจึงไม่มีการดำเนินการเก็บภาษีเครื่องคัมจากบริษัทผู้คิดตั้งเครื่องจำหน่ายเครื่องคัมโดยอัตโนมัติ ซึ่งในการนี้ทำให้รัฐต้องขาดรายได้ไปมีหนึ่งเป็นจำนวนไม่น้อย ถ้าประมาณคร่าว ๆ ก็จะพบว่ารัฐต้องสูญเสียรายได้ประมาณปีละ ๒,๑๖๐,๐๐๐ บาท ทั้งนี้จากการคำนวณโดยประมาณเฉพาะผู้ที่คิดตั้งในพระนคร-ธนบุรี ซึ่งบริษัทผู้ทำการคิดตั้งประมาณว่าจะคิดตั้งทั้งหมดประมาณ ๓๐๐ เครื่อง กำลัง (Capacity) ของเครื่องคือจำหน่ายได้วันละ ๑๐๐ ถวย ดังนั้นใน ๑ วันจะสามารถจำหน่ายเครื่องคัมถึงวันละ ๓๐,๐๐๐ ถวย (๑๐๐ คูณ ๓๐๐) ซึ่งอัตราภาษีเครื่องคัมสำหรับที่บรรจุภาชนะซึ่งมีปริมาตรไม่เกิน ๔๕๐ ซม.<sup>๓</sup> จะต้องเสียภาษีภาชนะละ ๒๐ สตางค์ใน ๑ ปี สำหรับเครื่องคัมประเภทนี้เฉพาะที่จำหน่ายในพระนคร-ธนบุรี เป็นเงิน ๒,๑๖๐,๐๐๐ บาท (๓๐,๐๐๐ คูณ .๒๐ คูณ ๓๖๐)

นอกจากการจำหน่ายเครื่องคัมโดยอัตโนมัติแล้ว การจำหน่ายเครื่องคัมครั้งเดียวโดยบรรจุใส่ถึงแกลลอนให้แก่อุชื้อ ผู้ผลิตก็ไม่จำเป็นต้องเสียภาษีเครื่องคัม ทั้งนี้เพราะภาชนะบรรจุเครื่องคัมมิได้มีการฉีก จึงไม่มีสภาพเป็นเครื่องคัมอันต้องเสียภาษีเครื่องคัมตามพระราชบัญญัติเครื่องคัม เท่ากับเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีโดยตรง

ในการจำหน่ายเครื่องคัมทั้งสองประการนั้นนอกจากจะทำให้เกิดการรั่วไหลของภาษีอันเป็นที่มาของรายได้แห่งรัฐแล้ว ยังก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอีกด้วย ทั้งนี้เพราะการขายเครื่องคัมซึ่งมีชื่อเรียกเหมือนกัน เช่น Coca Cola, Sprite ฯลฯ ถ้าบรรจุขวดมีสิ่งฉีกภาชนะต้องเสียภาษีสรรพสามิต แต่เครื่องคัมที่บรรจุด้วย หรือบรรจุถึงแกลลอนไม่ต้องเสียภาษี

สาเหตุหนึ่งเพราะระบบบัญชีของกฎหมายไม่มีความสัมพันธ์หรือไม่สามารถที่จะหัน  
ความก้าวหน้าทางธุรกิจ ในขณะที่ธุรกิจขยายตัวก้าวหน้ามากขึ้น ธุรกิจย่อมประสบกับการแข่งขัน  
ขึ้นในระหว่างผู้ประกอบการด้วยกันเพื่อต้องการส่วนแบ่งตลาด (Market share) มากขึ้น  
และสามารถดำรงธุรกิจอยู่ได้โดยได้รับ "กำไร" เป็นผลตอบแทนจากการลงทุน เพื่อบรรลุ  
เป้าหมายดังกล่าว ธุรกิจต่าง ๆ จึงต้องพยายามหาวิธีการที่แปลกและใหม่เพื่อดึงดูดความ  
สนใจจากกลุ่มลูกค้าของตน อันจะทำให้สามารถขายหรือเพิ่มปริมาณขายขึ้นได้ ในขณะเดียวกัน  
การที่จะหากำไรของธุรกิจนอกจากจะพยายามเพิ่มปริมาณขายแล้วยังต้องพยายามลดต้นทุน  
(Minimize cost) และค่าใช้จ่าย (Expenses) ต่าง ๆ ลง ภาษีสรรพสามิตก็นับว่าเป็น  
ต้นทุนอย่างหนึ่งของธุรกิจที่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษี ผู้ประกอบการจึงต้องพยายามศึกษาหาข้อ  
โหวของกฎหมายเพื่อจะ "ลดภาระ" ภาษีได้โดยไม่ผิดกฎหมาย ภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บเท่ากับ  
แบ่งเอากำไรที่ธุรกิจหาได้ไปเป็นรายได้ของรัฐ ถ้าธุรกิจสามารถประหยัดภาษีดังกล่าวได้เช่นนี้  
กำไรของธุรกิจก็จะเพิ่มขึ้นเท่ากับจำนวนภาษีที่ประหยัดได้นั้น

เพื่อให้สอดคล้องกับลักษณะของธุรกิจและช่วยในการเก็บภาษีเข้าเป็นรายได้  
ของรัฐให้เป็นไปตามที่วางงบประมาณนั้น ซึ่งในขณะนี้ได้มีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีใหม่ โดย  
เพิ่มอัตราภาษีถึง ๑๐๐% ของอัตราที่เคยเก็บเพื่อเพิ่มรายได้ของรัฐแล้วนั้น เพื่อให้การเก็บ  
ภาษีตรงตามเป้าหมายที่วางไว้จึงควรมีการแก้ไขโดยคำสั่งเป็นคำสั่งจำกัดความของ "เครื่องคัม"  
ซึ่งเข้าขายต้องเสียภาษีเพื่อเป็นการปิดช่องโหว่ที่ผู้ประกอบการอาจถือเป็นข้อได้เปรียบแก่  
รัฐ ซึ่งถ้าไม่มีการแก้ไขวิธีที่ทำการผลิตอาจหันมาจำหน่ายเครื่องคัมโดยวิธีอื่นมากขึ้น  
เพราะสามารถลดภาษีดังกล่าวได้กำไรก็จะมากขึ้น รายได้ของรัฐก็จะลดลง ซึ่งหน้าที่นี้เป็นของนัก  
นิติบัญญัติในอันที่จะเรียบเรียงข้อความให้รัดกุมและไม่ ปล่อยให้เจาะจงเกินไป และควรจะ  
ต้องติดตามความเคลื่อนไหวของธุรกิจให้ใกล้ชิด เพื่อให้กฎหมายที่ออกบังคับใช้มีความทันสมัย  
อยู่ตลอดเวลาด้วย

นอกจากนั้นควรจะได้ปรับปรุงวิธีการเก็บภาษีเครื่องคัมจากโรงงานผลิต ซึ่งใช้  
สิ่งนี้ภาษณะที่ปากขวดเป็นเครื่องหมายการเสียภาษีแต่อย่างเดียว โดยการใช้การปิดแสกม  
บนถังแก๊สได้อีกด้วย

นอกจากเครื่องคัมประเภทนี้แล้ว ในขณะนี้ก็มีผู้ผลิตและจำหน่ายสินค้าที่ตาม

ความรู้ดีของผู้บริโภคจัดว่าเป็นเครื่องค้ำ แต่ไม่ใช่เครื่องค้ำตามลักษณะของกฎหมาย เช่น นำ  
แร่ที่สามารถบรรจุน้ำมัน ตลอดจนเครื่องค้ำที่มีลักษณะคล้ายนม หรือ นมที่มีสิ่งอื่นเจือปน ก็ควร  
จะได้มีการพิจารณาด้วย

๔. ปัญหาในเรื่องการเก็บภาษีซ้อน

คำว่า "ภาษีซ้อน" (Double taxes) นั้นผู้ให้ความหมายไวหลายความหมาย  
เช่น Harold S. Slown และ Arnold J. Zorcher แห่ง New York University  
ได้ให้ความหมายของ "ภาษีซ้อน" ไว้ในหนังสือ Dictionary of Economics ว่า  
"ภาษีซ้อน" คือการเก็บและจัดเก็บภาษีในระยะเวลาหนึ่ง ๆ ของภาษี ๒ ชนิด ซึ่งแต่ละชนิด  
เก็บบนฐานอันเดียวกัน

ดังนั้นภาษีซ้อนจะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อ

๑. จัดเก็บภาษีอย่างเดียวกันบนฐานภาษีเดียวกัน
๒. จัดเก็บภาษีซ้ำสองครั้งบนฐานภาษีเดียวกัน

สรุปความหมายทางด้านวิชาการของคำว่าภาษีซ้อนก็คือ การเก็บภาษีซ้ำสองครั้ง  
ในฐานที่เรียกเก็บอย่างเดียวกัน หรือในจำนวนเงินขายได้หรือธุรกิจเดียวกันควรเสียภาษีแต่  
เพียงอย่างเดียว กลับต้องเสียสองครั้ง ถ้าภาษีเรียกเก็บในอัตราที่สูงจะเป็นสาเหตุให้เกิด  
ความท้อแท้แก่ผู้เสียภาษี เพราะเกิดความรู้สึกว่าหากตอบแทนจากการลงทุนของเขาส่วนหนึ่งถูก  
รัฐดึงเอาไป ส่วนที่เหลือนั้นก็ไม่ว่าเขาลงทุนไป การผลิตหรือการค้าเงินจากรัฐจะ  
ซบเซาหรือดำเนินต่อไปอย่างไม่มีประสิทธิภาพ เพราะกลัวภาษีซ้ำสองหน และแม้ว่าอัตราภาษีจะ  
ต่ำแต่ผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีถึง ๒ ครั้งอาจทำให้เกิดความรำคาญและเบื่อหน่ายที่จะต้องติดต่อ  
พบปะกับเจ้าหน้าที่ของรัฐถึง ๒ กลุ่มในการเสียภาษีและ การตรวจสอบ ต้องเปลืองเวลาและ  
ค่าใช้จ่ายมากขึ้น ตัวอย่างของภาษีซ้อนเช่น การที่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทโดยเก็บ  
จากจำนวนกำไรสุทธิประจำปี เมื่อบริษัทจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น ผู้ถือหุ้นก็จะต้องเสียภาษี  
เงินได้ในฐานะบุคคลธรรมดาอีกด้วย

ในกรณีภาษีสรรพสามิต ภาษีซ้อนก็คือ ภาษีสรรพสามิตที่เรียกเก็บผู้ผลิตสินค้า ๕  
ประเภท เมื่อสินค้าออกจากโรงงานแล้วนั้นยังต้องเสียภาษีการค้า (ยกเว้นยาสูบ ซึ่งได้

ยกเลิกภาษีการค้าไปโดยรวมอยู่ในภาษีสรรพสามิต) ตามประมวลรัษฎากร เมื่อมีการขายสินค้า  
ได้ โดยเก็บภาษีเป็นอัตราร้อยละของรายรับก่อนหักรายจ่ายทั้งปวงตามประเภทธุรกิจ เท่ากับ  
เกิดภาวะภาษีซ้อน ซึ่งมีผลเสียหายหลายประการ เช่น

๑. ก่อให้เกิดความยากลำบากแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี เนื่องจากต้องเสียภาษีถึง  
สองครั้งจากสินค้าชนิดเดียว ทำให้เสียเวลาและสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายในการเสียภาษี และยัง  
อาจทำให้เกิดความไม่เข้าใจระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ของรัฐ

๒. สิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายในการเก็บภาษี เนื่องจากภาษีการค้า กรมสรรพากร  
เป็นผู้จัดเก็บและภาษีสรรพสามิต กรมสรรพสามิตเป็นผู้จัดเก็บ เท่ากับต้องใช้เจ้าหน้าที่ถึงสอง  
ฝ่ายในการจัดเก็บภาษี ซึ่งควรจะประหยัดได้โดยให้หน่วยใดหน่วยหนึ่งเป็นผู้เก็บ

๓. การให้หน่วยราชการสองหน่วยงานจัดเก็บภาษีเช่นนี้ ย่อมเป็นการยากที่จะ  
ประสานงานเพื่อวางนโยบายในการจัดเก็บภาษีได้ และจุดมุ่งหมายอาจจะแตกต่างกันจนเป็น  
ผลเสียแก่ผู้ผลิต

๔. ในก้านผู้ผลิตที่ดำเนินการมาแล้ว อาจจะมีคามยุ่งยากที่จะต้องเสียภาษี  
หลายครั้ง อันอาจทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีทั้งโดยจงใจหรือไม่เจตนา เพราะจำไม่  
ได้ว่าต้องเสียภาษีอะไรบ้าง และสำหรับผู้ผลิตรายใหม่ที่จะเข้ามาดำเนินธุรกิจเมื่อใดก็ยกมาถึง  
ค่าใช้จ่ายที่เขาจะต้องจ่ายในการดำรงธุรกิจซึ่งรวมภาษีเข้าไว้ด้วยนั้น อาจจะทำให้เกิดความท้อแท้  
เมื่อเห็นประเภทของภาษีที่เขาจะต้องเสียมีมากมาย นี้นับว่าเป็นการทำลายการผลิตภายใน  
ประเทศอย่างยิ่ง