

บทที่ 2

วิวัฒนาการของรถยนต์ไฟฟ้าและความหมาย หลักการจัดเก็บ ภาษีสรรพสามิตและภาษีศุลกากร

ในบทที่ 2 นี้ผู้วิจัยจะได้ทบทวนงานวรรณกรรมเกี่ยวกับเรื่องรถยนต์ไฟฟ้า ซึ่งมีประเด็นหลักเกี่ยวกับเรื่องการจัดเก็บภาษีอากรประเภทต่าง ๆ โดยผู้วิจัยจะแยกอธิบายเกี่ยวกับงานวรรณกรรม ดังต่อไปนี้

1. วิวัฒนาการของรถยนต์ไฟฟ้า
2. หลักการจัดเก็บภาษีอากร
3. หลักการของภาษีสรรพสามิต
4. หลักการของภาษีศุลกากร
5. หลักการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับรถยนต์
6. งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

2.1 วิวัฒนาการของรถยนต์ไฟฟ้า

รถยนต์ไฟฟ้าถือกำเนิดขึ้นครั้งแรกในช่วงระหว่างปี 1832-1839 เมื่อนาย Robert Anderson ได้ผลิตรถยนต์ไฟฟ้าปฐมภูมิแต่ไม่สามารถเก็บไฟฟ้าได้ ต่อมาในปี 1890-1891 นาย Wiliam Morrison สามารถผลิตรถยนต์ไฟฟ้าคันแรกของโลกได้สำเร็จหลังจากนั้น รถยนต์ไฟฟ้าก็เริ่มได้รับความนิยมมากขึ้น ในปี 1897 รถยนต์ไฟฟ้าถูกนำมาให้บริการเป็นรถยนต์รับจ้างหรือรถแท็กซี่ไฟฟ้าจากบริษัท Electric Carriage and Wagon Company ในกรุงนิวยอร์ก ประเทศสหรัฐอเมริกาขึ้นเป็นครั้งแรก¹

¹ “รถยนต์ไฟฟ้า...ก้าวต่อไปของอุตสาหกรรมรถยนต์,” โดย สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, 2555 (ธันวาคม), *ส่งเสริมการลงทุน*, 23(12), น. 39.



**AN EVEN FINER
DETROIT ELECTRIC**

This year's model is a worthy successor to the long line of cars which have maintained Detroit Electric dominance. A perfect harmony of line—graceful, distinctive, yet dignified; an exceptional riding comfort; an artistic selection in upholstery and interior fittings which combines beauty, luxury, and comfort.

Already those who have seen this new model are acclaiming it the finest car of any type yet produced for city and suburban use. You, too, will be delighted with it.

*THE
Detroit
ELECTRIC*

This new Detroit Electric is on exhibition in the showrooms of leading distributors the country over. See it and enjoy a thorough test of its riding qualities.

The Electric Was the Pioneer Enclosed Car—and it is Still the Best

**DETROIT ELECTRIC CAR
COMPANY**
DETROIT MICHIGAN

ภาพที่ 2.1 บริษัท Detroit Electric Car Company

เมื่อปี ค.ศ. 1907 มีบริษัท Anderson Electric Car Company หรือยี่ห้อ Detroit Electric ตั้งอยู่ที่เมืองดีทรอยต์ รัฐมิชิแกน ผลิตรถยนต์ไฟฟ้าออกมาขาย ในช่วงปี 1910 เกิดปัญหาค่าน้ำมันสูง อันเนื่องมาจากสงครามโลกครั้งที่ 1 ทำให้คนซื้อรถไฟฟ้าจำนวน 1-2 พันคันจากบริษัทนี้ ต่อมาปี 1920 บริษัท Anderson Electric ได้เปลี่ยนชื่อมาเป็น Detroit Electric Car Company พร้อมทั้งแยกธุรกิจหลักออกเป็น 2 ส่วนคือ การผลิตบอดี้ในนาม Murray Body และการผลิตและพัฒนา มอเตอร์ และคอนโทรลเลอร์ในนาม Elwell-Parker สำหรับ Detroit Electric ยุคแรกเก็บกระแสไฟฟ้าด้วย แบตเตอรี่ตะกั่ว-กรดแบบรีชาร์จได้ จากนั้นจึงเปลี่ยนมาใช้แบตเตอรี่แบบ nickel-iron ของ Edison Storage Battery Company ซึ่งเป็นบริษัทของ Thomas Alva Edison โดยสามารถวิ่งได้ไกลถึง 130 กิโลเมตรต่อการชาร์จแบตเตอรี่หนึ่งครั้ง ด้วยความเร็วสูงสุด 32 กิโลเมตรต่อชั่วโมง ซึ่งเหมาะกับการขับในเมืองของยุคนั้น²



ภาพที่ 2.2 รถยนต์ไฟฟ้ารุ่น ค.ศ. 1915 Detroit Electric Brougham



ภาพที่ 2.3 รถยนต์ไฟฟ้ารุ่น ค.ศ. 1916 Detroit Electric

อยู่ในพิพิธภัณฑ์กรุงบรัสเซล Brussels Autoworld Museum

² Wikipedia. (n.d.). *Detroit Electric*. Retrieved January 18, 2014, from http://en.wikipedia.org/wiki/Detroit_Electric



ภาพที่ 2.4 รถยนต์ไฟฟ้ารุ่น ค.ศ. 1917

ต่อมาในปี 1929 เกิดเหตุการณ์วิกฤติวอลล์สตรีทในสหรัฐอเมริกาหรือ “The Wall Street Crash of 1929” หรือ Black Tuesday ทำให้ Detroit Electric ล้มละลาย หลังจากนั้นยอดขายของบริษัทตกลงเรื่อย ๆ จนมีอันต้องปิดตัวลงในที่สุดในปี 1939³ และในขณะนั้นเข้าสู่ยุคที่มีการขุดเจาะน้ำมันซึ่งเป็นจุดเปลี่ยนที่สำคัญที่ทำให้รถยนต์ไฟฟ้าลดความนิยมไปอย่างรวดเร็วคือการปฏิวัติการผลิตรถยนต์แบบ Mass Production ของรถยนต์รุ่น Ford Model T โดย Henry Ford ได้ประดิษฐ์มอเตอร์สำหรับสตาร์ทเครื่องยนต์สันดาปภายใน (ICE: Internal Combustion Engine)⁴ โดยผลิตรถยนต์ในลักษณะอุตสาหกรรมขนาดใหญ่ ส่งผลให้รถยนต์เครื่องยนต์สันดาปภายใน (ICE: Internal Combustion Engine) มีต้นทุนการผลิตถูกลงประมาณร้อยละ 70 และสามารถวิ่งได้ไกลกว่ารถยนต์ไฟฟ้า 2-3 เท่าด้วยค่าใช้จ่ายต่อระยะการเดินทางที่ต่ำกว่า การใช้รถยนต์ประเภทนี้มีความสะดวกมากและทำให้ได้รับความนิยม ในที่สุดรถยนต์ไฟฟ้าก็ได้หายไปจากตลาดยานยนต์⁵

ในปัจจุบันโลกประสบปัญหาภาวะโลกร้อนและการขาดแคลนทรัพยากรเชื้อเพลิง ทำให้บริษัทผลิตรถยนต์ชั้นนำเริ่มให้ความสำคัญในการผลักดันการผลิตรถยนต์เป็นมิตรต่อสิ่งแวดล้อม ในปี 1997 Toyota เริ่มผลิตรถยนต์รุ่น Pius ซึ่งเป็นรถยนต์เพื่อการพาณิชย์รุ่นแรกของโลกที่มีการนำระบบไฮบริด คือรถยนต์ถูกผสมระหว่างเครื่องยนต์สันดาปภายใน (ICE: Internal

³ Ibid.

⁴ เครื่องยนต์สันดาปภายใน (Internal Combustion Engine) คือเครื่องยนต์ที่มีการระเบิดหรือเผาไหม้ส่วนผสมของเชื้อเพลิงกับอากาศเกิดขึ้นภายในเครื่องยนต์แรงระเบิดจากการเผาไหม้จะถูกเปลี่ยนเป็นพลังงานเพื่อใช้ในการขับเคลื่อนตัวรถ. สืบค้น 18 มกราคม 2557, จาก <http://internal-combustion-engine.blogspot.com/>

⁵ WAY. จักรพงษ์ พงษ์อินสุวรรณ. (ม.ป.ป.). *ชีวประวัติฉบับย่อของรถยนต์ไฟฟ้า*. สืบค้น 18 มกราคม 2557, จาก

<http://waymagazine.org/environment/%E0%B8%A3%E0%B8%96%E0%B8%A2%E0%B8%99%E0%B8%95%E0%B9%8C%E0%B9%84%E0%B8%9F%E0%B8%9F%E0%B9%89%E0%B8%B2>

Combustion Engine) และมอเตอร์ไฟฟ้ามาใช้ในการขับเคลื่อนรถยนต์ ถือเป็นก้าวสำคัญในการเริ่มผลิตรถยนต์ไฟฟ้า⁶

หลังจากนั้นบริษัท Nissan ได้วางจำหน่ายรถยนต์ไฟฟ้าในชื่อว่า Nissan LEAF (Leading, Environmentally Friendly, Affordable, Family Car) ถือว่าเป็นรถยนต์ไฟฟ้าที่มีการผลิตขายในเชิงพาณิชย์ ผู้ผลิตรถยนต์ชั้นนำต่างพัฒนาและวางจำหน่ายรถยนต์ไฟฟ้ากันมากขึ้น เช่น Chevrolet Volt และ Mitsubishi i MiEV เป็นต้น⁷

เหตุผลสำคัญที่ทำให้รถยนต์ไฟฟ้าได้รับความนิยมเมื่อเทียบกับเทคโนโลยียานยนต์ประเภทอื่น ๆ คือความสะดวกสบายในการใช้งาน และเป็นเทคโนโลยีที่สะอาดไม่มีการปล่อยมลพิษ

ในหัวข้อ 2.1 นี้ผู้วิจัยจะได้แยกอธิบายเกี่ยวกับสาระสำคัญของรถยนต์ไฟฟ้า ดังต่อไปนี้

1. ความหมายของรถยนต์ไฟฟ้า

2. ประเภทของรถยนต์ไฟฟ้า

2.1.1 ความหมายของรถยนต์ไฟฟ้า

รถยนต์ไฟฟ้า (EV: Electric Vehicle) หมายถึง รถหรือรถยนต์ที่ใช้พลังงานไฟฟ้าในการขับเคลื่อน โดยใช้พลังงานไฟฟ้าทั้งหมดหรือบางส่วนแทนน้ำมันหรือก๊าซ หรือแบบผสมทั้งน้ำมันและไฟฟ้า มีทั้งที่สามารถประจุไฟฟ้าจากระบบไฟฟ้าทั่วไปได้และไม่สามารถประจุไฟฟ้าได้⁸

2.1.2 ประเภทของรถยนต์ไฟฟ้า แบ่งได้ 3 ประเภทดังนี้

1. รถยนต์ไฟฟ้าแบบใช้แบตเตอรี่เพียงอย่างเดียว (BEV: Battery Electric Vehicle)

2. รถยนต์ไฮบริค (HEV: Hybrid Electric Vehicle)

3. รถปลั๊กอินไฮบริค (PHEV: Plug in Hybrid Vehicle)

ในหัวข้อ 2.1.2 นี้ ผู้วิจัยขออธิบายเฉพาะความหมายของรถยนต์ไฟฟ้าแบบที่ใช้แบตเตอรี่เพียงอย่างเดียว เพื่อให้สอดคล้องกับหัวข้องานวิจัยชิ้นนี้

⁶ ส่งเสริมการลงทุน (น. 39). เล่มเดิม.

⁷ แหล่งเดิม.

⁸ ชีวประวัติฉบับย่อของรถยนต์ไฟฟ้า. เล่มเดิม.

1. รถยนต์ไฟฟ้าแบบใช้แบตเตอรี่เพียงอย่างเดียว (BEV: Battery Electric Vehicle) คือรถที่ใช้ไฟฟ้าอย่างเดียว โดยใช้พลังงานที่มาจากมอเตอร์ไฟฟ้าและระบบควบคุมมอเตอร์ที่ทำให้เกิดพลังแล่นหรือลากจูง⁹ ซึ่งได้พลังงานจากไฟฟ้าที่เก็บสะสมในแบตเตอรี่ที่มีลักษณะเป็นแพ็ค¹⁰ โดยไม่มีการใช้เครื่องยนต์สันดาปภายใน (ICE: Internal Combustion Engine) สนับสนุน¹¹



ภาพที่ 2.5 ตัวอย่างของรถยนต์ไฟฟ้า¹²

⁹ นักสิทธิ์ ภูวฒนาชัย. (ม.ป.ป). *รถไฮบริดและรถยนต์ไฟฟ้า (Hybrid and Electric Cars)*. ประชาคมวิจัย ฉบับพิเศษที่ 12. สืบค้น 18 มกราคม 2557, จาก <http://www.trf.or.th>. <http://www.vcharkarn.com/varticle/38425>

¹⁰ แพ็ค หมายถึง จำนวนของพลังงานที่สามารถใช้ได้ ซึ่งค่าความจุของแพ็คถูกระบุเป็นมิลลิแอมป์ต่อชั่วโมง (mAh ย่อมาจาก mili-ampere hours หมายถึง ความจุต่อชั่วโมงที่สามารถจ่ายได้จนแบตเตอรี่หมด) ยิ่งแพ็คมีความจุเท่าไร ก็สามารถใช้งานได้นานขึ้นเท่านั้น ขณะเดียวกันแรงดันของแบตเตอรี่จะช่วยเพิ่มความสามารถของมอเตอร์ของคุณได้ ความจุและแรงดันของแบตเตอรี่เป็นตัวบอกว่าเซลล์เชื่อมต่อกันเป็นแพ็คได้ดีแค่ไหน ตัวอย่าง เครื่องบินขนาดเล็กส่วนมากใช้แบตเตอรี่แพ็คแบบ 1-, 2- หรือ 3- เซลล์ ซึ่งแบตเตอรี่ LiPo 1 เซลล์ให้แรงดันไฟฟ้าได้ในราว ๆ 3.7 โวลต์ ในการประจุ ว่าด้วยเรื่อง Lipo และเครื่อง ชาร์จ. (อ้างถึงใน Siambbgun. (ม.ป.ป.). *แพ็ค*. สืบค้น 21 กุมภาพันธ์ 2557, จาก <http://www.siambbgun.com/board/index.php?topic=200783.0;wap2>).

¹¹ *ชีวประวัติฉบับย่อของรถยนต์ไฟฟ้า*. เล่มเดิม.

¹² นักสิทธิ์ ภูวฒนาชัย. (ม.ป.ป). *รถไฮบริดและรถยนต์ไฟฟ้า (Hybrid and Electric Cars)*. ประชาคมวิจัย ฉบับพิเศษที่ 12. สืบค้น 18 มกราคม 2557, จาก <http://www.trf.or.th> และ <http://www.vcharkarn.com/varticle/38425>

คุณสมบัติของรถยนต์ไฟฟ้า¹³

1. ด้านราคา รถยนต์ไฟฟ้าราคาเปิดตัวประมาณ 900,000 บาท (ระบบภาษีแบบอเมริกัน) เมื่อนำเข้าในประเทศไทยราคาประมาณ 1,500,000 ถึง 2,000,000 บาท
2. ด้านสิ่งแวดล้อม รถยนต์ไฟฟ้าไม่มีไอเสีย ทำให้ไม่เกิดมลพิษ
3. ด้านพลังงาน รถยนต์ไฟฟ้าใช้พลังงานไฟฟ้า ซึ่งจะมีราคาถูกเมื่ออัดไฟในเวลา กลางคืน ลดการใช้ น้ำมันลงร้อยละ 100
4. ด้านวิศวกรรม การดูแลรักษามอเตอร์ไฟฟ้ากับแบตเตอรี่สำหรับรถยนต์ไฟฟ้าทำได้ ค่อนข้างง่าย ไม่มีเครื่องยนต์ให้บำรุงรักษา

ข้อดีของรถยนต์ไฟฟ้าคือ ระบบแบตเตอรี่และมอเตอร์ไฟฟ้ามีประสิทธิภาพสูงกว่า ระบบน้ำมันเครื่องยนต์แบบสันดาปภายในถึง 3 เท่า รถยนต์ไฟฟ้าขนาดมาตรฐานจะใช้พลังงาน ไฟฟ้าประมาณ 0.16 กิโลวัตต์-ชั่วโมงต่อกิโลเมตร หรือคิดเป็นเงินประมาณ 0.50 บาทต่อกิโลเมตร ซึ่งมีราคาต่ำกว่าการใช้น้ำมันมาก และหากพลังงานไฟฟ้าผลิตจากเชื้อเพลิงภายในประเทศ การใช้รถยนต์ไฟฟ้าจะช่วยสร้างความมั่นคงด้านพลังงานของประเทศได้เป็นอย่างดี¹⁴

2.2 หลักการจัดเก็บภาษีอากร

ในหัวข้อ 2.2 นี้ผู้วิจัยจะได้อธิบายถึงหลักการจัดเก็บภาษีอากร ดังต่อไปนี้

1. ความหมายของภาษี
2. ประเภทภาษีอากร
3. วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากร
4. หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith
5. หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี
6. หลักการอำนวยความสะดวก
7. หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและในการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี

¹³ CTC 2011. 18 August 2011 Jupiter 16. กรรณิการ์ กระทุมนอก, และวรัตน์ ปีตรประกร. (ม.ป.ป.). ผลกระทบจากนโยบายด้านไฟฟ้าของระบบส่งจ่ายกำลังไฟฟ้าอัจฉริยะสมรรถกฤตต่อระบบขนส่งด้วย รถยนต์ไฟฟ้า (โดยการจัดการพลังงานและสิ่งแวดล้อมเชิงบูรณาการ. ธรรมศาสตร์). สืบค้น 11 มกราคม 2557, จาก http://www.conference.tgo.or.th/?page_id=1043

¹⁴ นกสิทธ์ คุวัฒนาชัย. (ม.ป.ป.). สถานภาพปัจจุบันและแนวโน้มในอนาคตของเทคโนโลยี ยานยนต์ไฟฟ้า (PRP. โครงการกิจกรรมการเชื่อมโยงงานวิจัยกับภาคนโยบาย). สืบค้น 18 มกราคม 2557, จาก <http://prp.trf.or.th/ContentView.aspx?id=167&page=1>

8. หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจหรือหลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจของภาษี

2.2.1 ความหมายของภาษี

ความหมายของภาษีมียกจำกัดความอยู่ 2 คำจำกัดความ ดังนี้¹⁵

1. คำจำกัดความในแนวของการบังคับจัดเก็บ
2. คำจำกัดความในแนวของการเคลื่อนย้ายทรัพยากร

1. คำจำกัดความในแนวของการบังคับจัดเก็บ
 ภาษี หมายถึง การเก็บเงินจากประชาชนในลักษณะเป็นการบังคับโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐ โดยที่ประชาชนผู้ถูกเก็บเงินไม่ได้รับสิ่งตอบแทนโดยตรง¹⁶

2. คำจำกัดความในแนวของการเคลื่อนย้ายทรัพยากร
 ภาษี หมายถึง เงินที่เคลื่อนย้ายจากประชาชนไปสู่รัฐ โดยประชาชนผู้เสียภาษีจะไม่ได้รับสิ่งตอบแทนโดยตรงจากรัฐ¹⁷

2.2.2 ประเภทภาษีอากร

แบ่งตามวิธีการปลักภาระภาษี หมายถึง วิธีการที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีปลักภาระภาษีทั้งหมดหรือบางส่วนไปให้คนอื่นรับแทน แบ่งเป็น 2 ประเภท¹⁸ คือ

1. ภาษีทางตรง (Direct Tax)
2. ภาษีทางอ้อม (Indirect Tax)

1. ภาษีทางตรง (Direct Tax) หมายถึง ภาษีที่รัฐจัดเก็บโดยตรงจากบุคคลที่กฎหมายประสงค์ให้เป็นผู้จ่ายหรือเป็นผู้รับภาระภาษี¹⁹ กล่าวคือ ภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องรับภาระภาษีไว้ทั้งหมดไม่สามารถปลักภาระไปให้ผู้อื่นจ่ายแทนได้ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีนิติบุคคล ภาษีทรัพย์สิน ภาษีมรดก และภาษีการให้ เป็นต้น²⁰

¹⁵ จาก คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 1 (น. 12), โดย ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2544, กรุงเทพฯ: สถาบัน T. Training Center.

¹⁶ From *The Economics of Taxation* (p. 304), by James, Simon and Christopher Nobes. Essex: Pearson Education, 2000. (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 3). เล่มเดิม).

¹⁷ จาก ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 3), โดย จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2555, กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

¹⁸ จาก คำอธิบายกฎหมายการคลัง (น. 124-125), โดย สมคิด เลิศไพฑูรย์, 2541, กรุงเทพฯ: นิติธรรม.

¹⁹ From *Taxation Theory and Practice* (p. 5), by Nightingale, Kath, 2000, Essex: Pearson Education, (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 4). เล่มเดิม).

²⁰ คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 1 (น. 21). เล่มเดิม.

2. ภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) หมายถึง ภาษีที่ผู้แบกรับภาระเป็นบุคคลอื่นที่ไม่ใช่บุคคลผู้ถูกจัดเก็บภาษีหรือผู้มีหน้าที่เสียภาษี²¹ กล่าวคือ ภาษีที่ผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้บริโภคสินค้าจ่ายแทนได้ ผู้ที่บริโภคสินค้าอุปโภคบริโภคมากก็ต้องรับภาระภาษีทางอ้อมมาก เช่น ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์ เป็นต้น²²

2.2.3 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐมีวัตถุประสงค์หลายประการซึ่งพอสรุปได้ ดังนี้

1. เพื่อหารายได้มาใช้จ่ายในกิจการของรัฐ
2. เพื่อควบคุมหรือส่งเสริมพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ
3. เพื่อส่งเสริมการลงทุนทางเศรษฐกิจ
4. เพื่อการกระจายรายได้แก่ประชาชน
5. เพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ

1. เพื่อหารายได้มาใช้จ่ายในกิจการของรัฐ รัฐบาลจำเป็นต้องหารายได้เพื่อใช้ในกิจการสาธารณูปโภคต่าง ๆ เป็นกิจการเพื่อส่วนรวม เช่น การสร้างถนน การใช้จ่ายด้านความมั่นคง ด้านการศึกษา เป็นต้น

2. เพื่อควบคุมหรือส่งเสริมพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ รัฐบาลสามารถนำระบบภาษีอากรควบคุมการบริโภค เช่น การเรียกเก็บภาษีจากสินค้าฟุ่มเฟือยต่าง ๆ ในอัตราสูง ๆ ซึ่งทำให้มีราคาแพงเพื่อป้องกันมิให้ประชาชนจับจ่ายใช้สอยเงินฟุ่มเฟือยจนเกินไป เป็นต้น²³

3. เพื่อส่งเสริมการลงทุนทางเศรษฐกิจ รัฐบาลนำเงินระบบภาษีอากรมาลงทุน เช่น การลดอัตราภาษีอากรเพื่อกระตุ้นการใช้จ่ายของประชาชน การยกเว้นการจัดเก็บภาษีของธุรกิจเอกชนที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (BOI: Board of Investment)²⁴

4. เพื่อการกระจายรายได้แก่ประชาชน ซึ่งเป็นการกระจายความมั่งคั่งของกลุ่มคนร่ำรวยมาสู่คนยากจน ซึ่งเป็นการลดช่องว่างระหว่างกลุ่มคน 2 กลุ่มให้น้อยลง ตามหลักการจัดเก็บภาษี คนร่ำรวยย่อมต้องรับภาระภาษีมาก ส่วนคนยากจนเสียภาษีน้อยหรืออาจไม่ต้องเสียเลย²⁵

²¹ *Taxation Theory and Practice* (p. 5). Op.cit.

²² คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 1 (น. 21). เล่มเดิม.

²³ จาก ภาษีอากรธุรกิจ (น. 16), โดย สมคิด บางโม, 2552, กรุงเทพฯ: วิทยพัฒน์.

²⁴ วินัย เนื่อนจันทร์. (2556). *การภาษีอากร* (เอกสารประกอบการเรียนการสอนวิชา คณะวิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยขอนแก่น). สืบค้น 20/02/2557, จาก <http://www.thaiblogonline.com/taxrdkhonkaen.blog/>

²⁵ แหล่งเดิม.

5. เพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ในกรณีที่ภาวะเศรษฐกิจไม่ปกติ รัฐบาลจำเป็นต้องมีการรักษาเสถียรภาพของเศรษฐกิจทั้งด้านราคาสินค้าและการจ้างงาน เช่น การป้องกันภาวะเงินเฟ้อ รัฐบาลใช้มาตรการทางภาษีโดยการเพิ่มภาษีต่าง ๆ ให้สูงขึ้นเพื่อลดการใช้จ่าย ในยามที่เศรษฐกิจตกต่ำ รัฐบาลอาจลดภาษีต่าง ๆ ลงเพื่อกระตุ้นการบริโภคและการลงทุน ซึ่งส่งผลให้มีการจ้างงาน เป็นต้น²⁶

2.2.4 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith

ใน ค.ศ. 1776 Adam Smith ได้ให้หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี²⁷ (four canons of taxation) ไว้ในหนังสือ *The Wealth of Nations*²⁸ ซึ่งมีอยู่ 4 ประการ คือ

1. หลักความเสมอภาค (Equality)
2. หลักความแน่นอน (Certainty)
3. หลักความสะดวกในการจ่าย (Convenience of Payment)
4. หลักความประหยัดในการจัดเก็บภาษี (Economy in Collection)

1. หลักความเสมอภาค (Equality) ทุก ๆ คนในรัฐควรจ่ายเงินเพื่อสนับสนุนรัฐบาลตามส่วนกับความสามารถของแต่ละคน

พลเมืองของรัฐหรือผู้ที่อาศัยอยู่ในรัฐใดก็ตาม ควรมีส่วนในการบริจาคทรัพย์สินตามส่วนแห่งความสามารถในการหารายได้หรือทรัพย์สินที่ได้มา เพื่อช่วยรัฐบาลของประเทศในการบริหารหรือปกครอง²⁹

ระบบภาษีอากรที่ดีต้องเป็นระบบที่มีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเอง และระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีกับประชาชนผู้เสียภาษีอากรทั้งหลาย ถ้าหากระบบภาษีอากรใดปราศจากความเป็นธรรมแล้ว ความยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจ (Voluntary Compliance) ก็คงจะเกิดขึ้นได้ยาก³⁰

²⁶ ภาษีอากรธุรกิจ (น. 16). เล่มเดิม.

²⁷ จาก *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร* (น. 20), โดย อรวรรณ พจนานุกรณ์, 2547, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

²⁸ From *The Wealth of Nations: An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* (pp. 888-889). Retrieved 20, January, 2014, from <http://www.econlib.org/library/Smith/smWN.html> (อ้างอิงใน *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์* (น. 6-7). เล่มเดิม.

²⁹ จาก *เศรษฐศาสตร์ การภาษีอากร 1* (น. 28), โดย ปรีดา นาคเนาทิม, 2528, กรุงเทพฯ: ฝ่ายตำราและอุปกรณ์การศึกษา มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

³⁰ จาก *การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย* (น. 124), โดย เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2541, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

2. หลักความแน่นอน (Certainty) ภาษีที่แต่ละคนต้องจ่ายไม่ใช่กำหนดตามอำเภอใจ แต่ควรมีความแน่นอน กำหนดเวลาชำระภาษี วิธีชำระภาษี และจำนวนภาษีที่ต้องชำระภาษีควรมีความชัดเจน เข้าใจง่ายสำหรับผู้เสียภาษีและทุก ๆ คน

หากระบบภาษีการจัดเก็บภาษีอากรใดมีความแน่นอนและชัดเจนดังกล่าวแล้ว ย่อมสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีอากรได้ดีขึ้น³¹

3. หลักความสะดวกในการจ่าย (Convenience of Payment) ควรเก็บภาษีทุกชนิดในเวลา หรือโดยวิธีที่น่าจะสะดวกที่สุดสำหรับผู้เสียภาษี รัฐก็ควรที่จะเป็นฝ่ายอำนวยความสะดวกให้แก่ประชาชนผู้เสียภาษีในทุก ๆ ด้าน ย่อมเป็นการจูงใจประชาชนในการให้ความร่วมมือเสียภาษีอากร³²

4. หลักความประหยัดในการจัดเก็บภาษี (Economy in Collection) ควรหาวิธีที่ประหยัดมากที่สุดในการจัดเก็บภาษีทุกชนิดและผู้เสียภาษีเสียค่าใช้จ่ายในการชำระภาษีให้น้อยที่สุด³³

ภาษีทุก ๆ ชนิดควรที่จะดึงเงินออกจากกระเป๋าของประชาชน โดยจะต้องทำอย่างประหยัดที่สุดและเข้าไปยุ่งเกี่ยวกับกระเป๋าเงินของประชาชนให้น้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ นอกเหนือจากเงินที่ภavnนำเข้าไปสู่คลังสาธารณะของแต่ละรัฐ³⁴

โดยในบทนี้ทางผู้วิจัยจะกล่าวถึงหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี โดยเฉพาะอย่างยิ่งเฉพาะหลักความเป็นธรรม หลักการอำนวยความสะดวก หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี และหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ ซึ่งจะนำมาใช้ในการวิเคราะห์ในบทที่ 4 ต่อไป

2.2.5 หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

นอกจากจะมีหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith ยังมีหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ซึ่งสามารถแบ่งเป็น 2 ประเภท คือ

1. หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอน (Horizontal Equity) กับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง (Vertical Equity) และ

2. หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) กับหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)

³¹ แหล่งเดิม.

³² เศรษฐศาสตร์ การภาษีอากร 1 (น. 32). เล่มเดิม.

³³ แหล่งเดิม.

³⁴ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 7-8). เล่มเดิม.

1. หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอน (Horizontal Equity) กับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง (Vertical Equity) สามารถแยกอธิบายได้ ดังนี้

1) หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอน (Horizontal Equity) บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกันควรถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน หรือคนที่มีรายได้เท่ากันจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่เท่ากัน³⁵ ไม่ควรมีการให้อภิสิทธิ์โดยการยกเว้นภาษี หรือลดภาษีให้แก่บุคคลใดบุคคลหนึ่ง หรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งเป็นกรณีพิเศษ³⁶

2) หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง (Vertical Equity) บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์แตกต่างกันควรแบกรับภาระภาษีที่แตกต่างกัน หรือคนที่มีรายได้มากจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่แตกต่างจากคนที่มีรายได้น้อย หรือคนรวยจ่ายภาษีในจำนวนที่สูงกว่าคนจน³⁷

2. หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) กับหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity) สามารถแยกอธิบายได้ ดังนี้

1) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) ภาษีอากรที่จะถือว่าเป็นธรรมนั้น จะต้องเป็นภาษีอากรที่มีคุณสมบัติ 2 ประการคือ

1.1) ผู้เสียภาษีอากรทุกคนจะต้องเสียภาษีคนละเท่า ๆ กัน

1.2) ถ้าการเก็บภาษีอากรของรัฐมีวัตถุประสงค์ที่จะนำเงินรายได้จากภาษีอากรไปใช้เป็นรายจ่ายของรัฐบาลแล้ว จำนวนเงินค่าภาษีที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนจ่ายจะต้องเท่ากับผลลัพธ์ของรายจ่ายของรัฐบาลทั้งหมดหารด้วยจำนวนผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากรตามกฎหมายทั้งหมดของประเทศในแต่ละปี³⁸

2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)

สืบเนื่องจากการที่แนวความคิดตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์นั้นไม่อาจที่จะนำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีได้จริงอันเนื่องมาจากปัญหาในความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี จึงเกิดแนวความคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีขึ้นใหม่โดยมีหลักคิดที่ว่า แม้ว่าจากการใช้จ่ายสาธารณะของรัฐบาลได้รับทุนอุดหนุนส่วนใหญ่จากรายได้ที่มาจากภาษีอากร แต่ประชาชนในสังคมอยู่ในสถานะแตกต่างกัน มีความสามารถและโอกาสที่แตกต่างกันและต่างเข้ารับผลประโยชน์สาธารณะที่แตกต่างกัน ด้วยเหตุผลนี้ ประชาชนควรที่จะจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายของรัฐบาลในจำนวนที่แตกต่างกันเพื่อที่ว่า “ผู้ที่ได้รับประโยชน์มากจากการกระจายรายได้และความมั่งคั่งในระบบตลาด

³⁵ แหล่งเดิม.

³⁶ เศรษฐศาสตร์ การภาษีอากร 1 (น. 28). เล่มเดิม.

³⁷ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 29). เล่มเดิม.

³⁸ เศรษฐศาสตร์ การภาษีอากร 1 (น. 29). เล่มเดิม.

มีหน้าที่ที่จะต้องทำการจ่ายเงินให้แก่รัฐบาลมากกว่าผู้อื่นเป็นการตอบแทน”³⁹ กล่าวคือหลักความเป็นธรรมสัมพันธ์นี้พิจารณาจากผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐตามหลักผลประโยชน์ (Benefit Principle) หรือพิจารณาจากความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีในแต่ละรายตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-Pay Principle) แต่มิได้พิจารณาจากประเด็นที่ว่าภาษีที่ผู้เสียภาษีอากรแต่ละรายเสียให้กับรัฐนั้นเท่ากันหรือไม่⁴⁰

การจัดเก็บภาษีในสถานการณ์ที่เหมือนกันและที่แตกต่างกัน รัฐต้องคำนึงถึงความเหมาะสมและความยุติธรรมในสังคม ซึ่งสามารถเข้าถึงได้ 2 หลักการ⁴¹ ดังนี้

1. การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ (Benefit Principle)
2. การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการจ่าย (Ability-to-Pay Principle)

1. การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ (Benefit Principle) ภาษีอากรควรต้องจัดเก็บตามสัดส่วนของผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีอากรได้รับจากการบริการสาธารณะ⁴² ผู้ที่ได้รับประโยชน์จากสินค้าและบริการที่รัฐจัดหาให้ในลักษณะเดียวกันต้องจ่ายภาษีในจำนวนที่เท่ากัน ส่วนผู้ที่ได้รับประโยชน์จากสินค้าและบริการที่รัฐจัดหาให้มากกว่าควรเสียภาษีมากกว่าผู้ที่ได้รับประโยชน์ต่าง ๆ เหล่านี้จากรัฐน้อยกว่า หลักการนี้มีความขัดแย้งเป้าหมายในการลดความเหลื่อมล้ำในสังคม⁴³ ประการแรก ถ้าคนจนและคนรวยได้รับผลประโยชน์จากรัฐเท่ากัน คนจนและคนรวยอาจจ่ายภาษีเท่ากัน ประการที่สอง คนจนอาจได้รับผลประโยชน์สาธารณะบางอย่างสูงกว่าคนรวย เช่น การศึกษา การสาธารณสุข ผลคือ คนจนจ่ายภาษีสูงกว่าคนรวยในการรับผลประโยชน์ดังกล่าว⁴⁴

2. การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการจ่าย (Ability-to-Pay Principle) ภาษีอากรควรต้องจัดเก็บตามความสามารถในการจ่าย โดยไม่คำนึงถึงประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนจะได้รับ ผู้เสียภาษีที่มีความสามารถในการจ่ายเท่าเทียมกันควรต้องจ่ายภาษีเท่ากัน ผู้เสียภาษีที่มี

³⁹ Paying for Progress: A New Politics of Tax for Public Spending (p. 94), The Commission on Taxation and Citizenship, 2000. (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 21). เล่มเดิม).

⁴⁰ จาก เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร Taxation Law หน่วยที่ 1-7 (น. 48), โดย มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราช, 2547, นนทบุรี: ผู้แต่ง.

⁴¹ จาก เอกสารการสอนชุดวิชา สาขาวิชาวิทยาการจัดการ การคลังและงบประมาณ (น. 198-201), มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราช, 2530, กรุงเทพฯ: ผู้แต่ง

⁴² จาก กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ (โครงการตำราและวารสารนิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์) (น. 18-19), โดยสุเมธ ศิริคุณ โขติ, 2546, กรุงเทพฯ: เดือนตุลา.

⁴³ V-Reform. (ม.ป.ป.). รายงาน: ความเหลื่อมล้ำของระบบภาษีไทย (1). สืบค้น 23 ธันวาคม 2556, จาก http://v-reform.org/v-report/tax_review1/

⁴⁴ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 22). เล่มเดิม.

ความสามารถในการจ่ายที่สูงกว่าจะจ่ายภาษีในจำนวนที่สูงกว่าคนที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีที่น้อยกว่า⁴⁵ ทั้งนี้รัฐบาลมีความจำเป็นที่จะต้องมีมาตรวัด “ความสามารถในการจ่าย” ที่เป็นธรรมให้แก่ผู้เสียภาษีทุกคน ซึ่งความสามารถในการจ่ายของผู้เสียภาษีจะถูกวัดจากตัวแปรหลัก 3 รูปแบบ ได้แก่ 1) รายได้ของผู้จ่ายภาษี 2) ระดับการบริโภคของผู้จ่ายภาษี และ 3) ระดับความมั่งคั่ง (Wealth) ของผู้จ่ายภาษี การจัดเก็บภาษีตามหลักการนี้ช่วยลดความเหลื่อมล้ำโดยตรง⁴⁶

2.2.6 หลักการอำนาจรายได้ (Productivity)

นอกจากจะมีหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith และหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ยังปรากฏหลักการอำนาจรายได้⁴⁷ ซึ่งลักษณะภาษีอากรที่จะอำนาจรายได้ให้กับรัฐบาลได้คือควรมีลักษณะ ดังนี้

1. ภาษีอากรที่มีฐานกว้าง
2. อัตราภาษีลักษณะก้าวหน้า

1. ภาษีอากรที่มีฐานกว้าง กล่าวคือ จะต้องครอบคลุมจำนวนผู้เสียภาษีอากรจำนวนมาก ฐานภาษีที่ใช้เรียกเก็บจากผู้เสียภาษีอากรแต่ละรายจะต้องมีขนาดใหญ่ โดยจะทำรายได้ให้กับประเทศได้สูงโดยไม่จำเป็นต้องใช้อัตราภาษีที่สูงเท่าใดนัก ซึ่งจะลดผลกระทบกระเทือนต่อการทำงาน การออม ฯลฯ ของประชาชนลงได้ นับว่าเหมาะสมกับประเทศที่กำลังพัฒนา เช่น ภาษีเงินได้หรือภาษีการขาย เป็นต้น

2. อัตราภาษีลักษณะก้าวหน้า เมื่อฐานภาษีมีขนาดใหญ่ขึ้นจะทำให้รัฐบาลได้รับรายได้จากภาษีอากรมากขึ้นในสัดส่วนที่สูงกว่าการขยายตัวของฐานภาษี ซึ่งการกำหนดอัตราภาษีในลักษณะที่ก้าวหน้าจนเกินไปอาจจะมีผลกระทบกระเทือนในด้านอื่นได้⁴⁷

ภาษีอากรที่ดีควรมีลักษณะที่สามารถทำรายได้ให้กับรัฐบาลได้สูง ประกอบด้วยภาษีอากรน้อยประเภท แต่ภาษีอากรในแต่ละประเภทต้องสามารถทำรายได้ให้กับรัฐบาลได้สูง ทั้งในสถานการณ์ปัจจุบันหรือสถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป

2.2.7 หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและในการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี (Efficiency in Tax Administration and Compliance)

นอกจากจะมีหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และหลักการอำนาจรายได้แล้ว ยังปรากฏหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและในการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี ซึ่งสามารถอธิบายได้ ดังนี้

⁴⁵ แหล่งเดิม.

⁴⁶ รายงาน: ความเหลื่อมล้ำของระบบภาษีไทย (1). เล่มเดิม.

⁴⁷ เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร Taxation Law หน่วยที่ 1-7 (น. 48). เล่มเดิม.

เนื่องจากในกระบวนการบริหารจัดการเก็บภาษีจะมีผู้ที่เกี่ยวข้องอยู่ด้วยกัน 2 ฝ่าย คือ เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีฝ่ายหนึ่ง และผู้เสียภาษีอีกฝ่ายหนึ่ง ซึ่งในการจัดเก็บภาษีนี้นั้นก็จะมีค่าใช้จ่าย คือ ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายของฝ่ายผู้เสียภาษี⁴⁸

ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี คือค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการทำงานของระบบภาษีและที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี ได้แก่ เงินและเวลาที่เจ้าหน้าที่ต้องเสียไปในการจัดเก็บภาษี ครอบคลุมถึงค่าจ้างเงินเดือนของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ค่าอาคารสถานที่ ค่าอุปกรณ์ ค่าเครื่องมือและค่าใช้จ่าย ซึ่งให้ได้มาซึ่งบริการต่าง ๆ ที่จำเป็นสำหรับเจ้าหน้าที่ทั้งยังรวมถึงเวลาที่ต้องใช้จ่ายไปเพื่อทำการจัดเก็บภาษี การฝึกอบรมพนักงานเจ้าหน้าที่ให้มีความรู้ความเข้าใจกฎหมายและระเบียบในการจัดเก็บภาษีเพื่อให้มีความรู้ก้าวทันกับเทคโนโลยีใหม่⁴⁹

ส่วนค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีคือ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่ผู้เสียภาษีได้จ่ายไปเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและเพื่อปฏิบัติตามแนวปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลซึ่งเกี่ยวข้องกับเวลาและเงินที่เสียไปของผู้เสียภาษี เช่น เวลาที่ผู้เสียภาษีกรอกแบบแสดงรายการเสียภาษี เงินที่ผู้เสียภาษีต้องเสียไปในการจ้างนักกฎหมายหรือนักบัญชีให้ทำการช่วยเหลือแนะนำให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามการเสียภาษีอย่างถูกต้อง⁵⁰

ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บนี้อาจเกิดจากสาเหตุ 2 ประการดังต่อไปนี้

1. กฎและระเบียบที่ซับซ้อน เป็นสิ่งที่ทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้น ซึ่งเจ้าหน้าที่ยังต้องใช้เวลามากขึ้นกว่าปกติในการทำความเข้าใจและบังคับใช้กฎและระเบียบที่ซับซ้อน

2. การหลบหลีกและหนีภาษี ก่อให้เกิดความสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี ในจำนวนมหาศาล ดังนั้นรัฐบาลจึงจำต้องต่อต้านการหลบหลีกและหนีภาษี โดยการออกกฎหมายและแนวปฏิบัติเพื่อปิดช่องโหว่เพื่อลดการสูญเสียรายได้ที่เกิดขึ้นจากการหลบหลีกและหนีภาษี และการตรวจจับการหลบหลีกและหนีภาษี ก็ทำให้ต้นทุนในการจัดเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้นเช่นเดียวกัน⁵¹

⁴⁸ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 33). เล่มเดิม.

⁴⁹ แหล่งเดิม.

⁵⁰ แหล่งเดิม.

⁵¹ แหล่งเดิม.

2.2.8 หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจหรือหลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจของภายี นอกจากจะมีหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี หลักการอำนาจรายได้ หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและในการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี ยังมีหลักอีกประการที่สำคัญ คือ หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจหรือหลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจของภายี ซึ่งสามารถแยกอธิบายสาระสำคัญได้ 2 ประการดังต่อไปนี้

1. หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ (Economic Efficiency) หรือหลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจของภายี (Economic Neutrality)

2. ความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ

1. หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ (Economic Efficiency) หรือหลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจของภายี (Economic Neutrality) สามารถแยกอธิบายหลักการดังกล่าวได้ดังนี้

1) หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ (Economic Efficiency)

2) หลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจของภายี (Economic Neutrality)

1) หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ (Economic Efficiency)

หมายถึง ภายีต้องก่อให้เกิดผลกระทบที่ไม่ตั้งใจให้เกิดแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด (Minimum Unintended Effect) หรือก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจอันนำมาซึ่งผลไม่จงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด (The Disincentive Effect)⁵² หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ภายีที่ดีเมื่อทำการจัดเก็บแล้วจะต้องไม่มีผลทำให้ประชาชนผู้เสียภาษีเกิดความท้อใจในการประกอบอาชีพ คือไม่อยากทำงานหรือทำงานน้อยลง⁵³

การที่ภายีบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมของผู้เสียภาษีอาจไม่เป็นประโยชน์ในทางเศรษฐกิจ เช่น ถ้ารัฐบาลเก็บภาษีเงินได้หรือภาษีอื่นจากองค์กรธุรกิจรูปหนึ่งแตกต่างจากอีกรูปหนึ่ง ผู้ประกอบธุรกิจจำเป็นต้องเลือกรูปองค์กรธุรกิจที่มีประโยชน์ในทางภายีอากรมากที่สุด ทั้ง ๆ ที่การเลือกไม่เป็นประโยชน์ในทางเศรษฐกิจด้านอื่นเลย⁵⁴

ทางเศรษฐศาสตร์ การบิดเบือนของภายีก่อให้เกิดผลไม่จงใจให้ทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจเรียกว่า ความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ ดังนั้น การบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมของ

⁵² แหล่งเดิม.

⁵³ เศรษฐศาสตร์ การภาษีอากร 1 (น. 39). เล่มเดิม.

⁵⁴ จาก กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 23-24), โดย วิทย์ ต้นตยกุล, (2526), กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายเนติบัณฑิตยสภา.

ผู้เสียภาษี ซึ่งทำให้เกิดผลไม่จูงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ จึงควรเกิดขึ้นในน้อยที่สุด หรือเกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจในระดับที่ต่ำ⁵⁵

Nicholas Gregory Mankiw กล่าวว่า “เนื่องจากประชาชนตัดสินใจกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ โดยเปรียบเทียบต้นทุนและผลประโยชน์ พฤติกรรมของพวกเขาจึงอาจเปลี่ยนแปลงไปเมื่อต้นทุนหรือผลประโยชน์เปลี่ยนแปลง กล่าวคือประชาชนตอบสนองต่อแรงจูงใจในต้นทุนและผลประโยชน์” ดังนั้น การตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนขึ้นอยู่กับแรงจูงใจในต้นทุนและผลประโยชน์⁵⁶

ดังนั้น หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจของภาษีนั้น ต้องการให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจในระดับที่ต่ำที่สุดเพื่อนำมาซึ่งการจัดสรรทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดและไม่กระทบกระเทือนต่อรายได้ของรัฐบาล รัฐบาลจะต้องทำให้ระบบภาษีไม่ไปทำการบิดเบือนแรงจูงใจหรือบิดเบือนการตัดสินใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอันจะก่อให้เกิดความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจของภาษีได้ คือ ภาษีจะต้องมีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ⁵⁷

ภาษีย่อมควรมีโครงสร้างที่เป็นกลาง ภาษีย่อมที่ดีต้องไม่มีผลกระทบต่อต้นทุนและประโยชน์ที่ได้ในการตัดสินใจทางเศรษฐกิจ⁵⁸

แต่ในความเป็นจริง ความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจที่แท้จริงเกิดขึ้นยาก ด้วยเหตุผล 2 ประการ

1. ประชาชนนำภาษีเข้ามาสู่การพิจารณาในการตัดสินใจทำธุรกิจหรือในเรื่องส่วนตัว
2. ด้วยผลของการจัดเก็บภาษีแบบก้าวหน้า ยิ่งผู้เสียภาษีมียอดเงินได้เพิ่มขึ้น ยิ่งทำให้ขอบเขตการบิดเบือนของภาษีต่อแรงจูงใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีเพิ่มขึ้น

ดังนั้น จึงเป็นการยากในการที่จะหลีกเลี่ยงไม่ให้ภาษีทำการบิดเบือนแรงจูงใจในการทำกิจกรรมเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี แต่ควรที่จะนำเหตุผลดังกล่าวนี้เข้าไปแทรกแซงหรือบิดเบือนของภาษีต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจให้น้อยที่สุด⁵⁹

⁵⁵ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 42). เล่มเดิม.

⁵⁶ From *Principle of Economic* (p. 7), Nicholas Gregory Mankiw, 1998. (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 42-43). เล่มเดิม).

⁵⁷ From *Taxation Theory and Practice* (p. 8). (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 53). เล่มเดิม).

⁵⁸ จาก *ทฤษฎีการภาษีอากร* (น. 44-45), โดย รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, 2516, กรุงเทพฯ: เกล็ดไทย.

⁵⁹ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 53). เล่มเดิม.

2) หลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจของภาษี (Economic Neutrality)

ภาษีที่ดีก็ไมควรถูกมองหว่างแต่หารายได้เข้ารัฐเพียงอย่างเดียว ในการจัดเก็บภาษีแต่ละอย่าง ถ้าจัดเก็บแล้วมีส่วนกระทบการประกอบอุตสาหกรรม และธุรกิจของเอกชนได้น้อยเพียงใด ก็จะเป็นผลดีต่อเศรษฐกิจของประเทศโดยรวมได้มากเพียงนั้น⁶⁰

ภาษีอากรควรมีโครงสร้างที่เป็นกลาง กล่าวคือ จะต้องพยายามไม่ให้เกิดการเก็บภาษีอากร มีผลกระทบกระเทือนต่อการทำงานของกลไกตลาดหรือมีผลกระทบกระเทือนแต่เพียงเล็กน้อย ทั้งนี้ เพื่อให้กลไกตลาดสามารถทำหน้าที่ในการจัดสรรทรัพยากรไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ และไม่ทำให้ต้นทุนที่เสียและประโยชน์ที่ได้สูงต่ำกว่าที่เป็นจริง⁶¹

ดังนั้น เพื่อลดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจอันเกิดจากผลไม่จูงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ และไม่กระทบกระเทือนต่อรายได้จากการเก็บภาษีของรัฐบาล ระบบภาษี ต้องมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจหรือระบบภาษีไม่บิดเบือนต่อการตัดสินใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี หรือมีผลกระทบต่อทางเลือกของประชาชนในทางเศรษฐกิจให้น้อยที่สุด⁶²

องค์ประกอบของภาษีที่เหมาะสม คือ อัตราภาษี ฐานภาษี หน่วยภาษีที่เหมาะสม กฎหมายภาษีและวิธีการจัดเก็บภาษีต้องมีประสิทธิภาพ เป็นผลให้การลดลงของผลไม่จูงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจและลดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจในกระบวนการจัดเก็บภาษี และไม่ทำให้เกิดการบิดเบือนของภาษีต่อการตัดสินใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี⁶³

2. ความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ

ระบบภาษีสามารถลดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจที่เกิดจากผลไม่จูงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจได้ ถ้าระบบภาษีมีความเป็นกลางหรือเข้าแทรกแซงหรือบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีให้น้อยที่สุด⁶⁴ เช่น กรณีพิจารณาทางด้านการบริโภคและการผลิต ยกตัวอย่าง

ภาษีจะบิดเบือนกลไกด้านราคาซึ่งมีผลกระทบต่อพฤติกรรมของผู้บริโภคและผู้ผลิต กล่าวคือ ประชาชนอาจเลือกบริโภคสินค้าหรือบริการที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษี หรือเลือกบริโภคสินค้า

⁶⁰ เศรษฐศาสตร์ การภาษีอากร 1 (น. 39). เล่มเดิม.

⁶¹ ทฤษฎีการภาษีอากร (น. 44-45). เล่มเดิม.

⁶² ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 52). เล่มเดิม.

⁶³ แหล่งเดิม.

⁶⁴ แหล่งเดิม.

หรือบริการที่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำ ทั้งที่อาจจะไม่ปรารถนาที่จะบริโภคสินค้าหรือบริการนั้น แทนการบริโภคสินค้าหรือบริการที่ถูกจัดเก็บภาษี หรือแทนการบริโภคสินค้าหรือบริการที่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูง

การที่ประชาชนไม่เลือกบริโภคสินค้าหรือบริการที่ถูกจัดเก็บภาษีหรือไม่เลือกบริโภคสินค้าหรือบริการที่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราสูง อาจก่อให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจได้ ถ้าสินค้าหรือบริการเป็นสินค้าหรือบริการหรือทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่มีคุณประโยชน์เหมาะสมกับการบริโภคและสภาพเศรษฐกิจ แต่ไม่ถูกจัดสรรภายใต้ระบบการตลาดที่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดในทางเศรษฐกิจ⁶⁵

จากคำกล่าวที่ว่า “ทุกกิจกรรมทางเศรษฐกิจมีต้นทุนและผลประโยชน์เข้ามาเกี่ยวข้อง เช่น ต้นทุนในการทำงานคือความสูญเสียเวลาในการได้พักผ่อน ส่วนผลประโยชน์จากการทำงานคือเงินค่าตอบแทนที่ได้รับ”⁶⁶ ถ้าภาษีไปทำให้ต้นทุนและผลประโยชน์เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งทำให้เกิดการบิดเบือนของภาษีต่อการตัดสินใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนจึงเกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ⁶⁷

ความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจสามารถเกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีได้ 2 ประเภท ดังนี้

1. ความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจที่เกิดจากภาษีทางตรง
2. ความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจที่เกิดจากภาษีทางอ้อม

1. ความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจที่เกิดจากภาษีทางตรง
อาจเกิดจากการบิดเบือนของภาษีเงินได้และภาษีมรดกต่อการตัดสินใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชน⁶⁸ เนื่องจากเนื้อหาในส่วนนี้ไม่เกี่ยวข้องกับงานวิจัยนี้ จึงขอจำกัดการยกตัวอย่าง

2. ความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจที่เกิดจากภาษีทางอ้อม

การบิดเบือนของภาษีต่อการตัดสินใจในทางเศรษฐกิจของประชาชนหรือการบิดเบือนของภาษีต่อแรงจูงใจในเรื่องต้นทุนและผลประโยชน์สามารถเกิดขึ้นจากภาษีทางอ้อม เช่น ภาษีสรรพสามิต อากรขาเข้า หรือภาษีมูลค่าเพิ่ม⁶⁹ ในงานวิจัยนี้ผู้วิจัยจะยกตัวอย่างเฉพาะภาษีสรรพสามิต และอากรขาเข้า เท่านั้น

⁶⁵ ทฤษฎีการภาษีอากร (น. 45). เล่มเดิม.

⁶⁶ *Taxation Theory and Practice* (p. 5). Op.cit.

⁶⁷ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 43). เล่มเดิม.

⁶⁸ แหล่งเดิม.

⁶⁹ แหล่งเดิม.

ตัวอย่างความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจที่เกิดจากภาษีสรรพสามิต

ภาษีสรรพสามิตเป็นอากรที่เรียกเก็บจากสินค้าหรือโภคภัณฑ์ ในกรณีเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าประเภทฟุ่มเฟือย เช่น รถยนต์ เครื่องใช้ไฟฟ้า โทรศัพท์ เป็นต้น⁷⁰ ภาษีสรรพสามิตอาจบิดเบือนต่อการตัดสินใจของประชาชนในการซื้อสินค้าและจูงใจให้ประชาชนซื้อสินค้าที่ถูกจัดเก็บภาษีน้อยลง ซึ่งอาจก่อให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจได้ โดยเฉพาะสินค้าฟุ่มเฟือย แต่เป็นสินค้าที่จำเป็น เช่น รถยนต์ น้ำมัน ซึ่งการเก็บภาษีรถยนต์บิดเบือนการเลือกของผู้บริโภค ระหว่างรถยนต์กับสินค้าอื่น ๆ เพราะการเก็บภาษียนต์อาจมีผลทำให้ผู้บริโภคบางคนหันไปซื้อเครื่องบินและลดการบริโภคสินค้าหรือบริการอื่น ๆ ลง หรืออาจมีผลทำให้ผู้บริโภคบางคนหันไปซื้อรถจักรยานยนต์ และเพิ่มการบริโภคสินค้าและบริการต่าง ๆ ⁷¹ ดังนั้น ภาษีสรรพสามิตได้เข้าไปบิดเบือนแรงจูงใจในเรื่องต้นทุนของสินค้าดังกล่าวซึ่งมีผลกระทบต่อราคาสินค้าที่สูงขึ้น⁷²

ตัวอย่างความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจที่เกิดจากอากรขาเข้า

กระทรวงการคลังออกประกาศกระทรวงการคลังเรื่องการยกเว้นอากรนำเข้าอะไหล่ชิ้นส่วนที่ใช้ในการประกอบรถยนต์ที่ใช้น้ำมันอี 85 จำนวน 15 รายการ เมื่อพฤศจิกายน พ.ศ. 2553 ซึ่งการยกเว้นอากรนำเข้าดังกล่าวจะมีผลทำให้ราคารถยนต์ที่ใช้น้ำมันอี 85 ถูกลง และอาจมีผลสนับสนุนให้ประชาชนซื้อรถยนต์ที่ใช้น้ำมันอี 85 มากขึ้น และอาจจูงใจให้บริษัทผู้ผลิตรถยนต์หันมาผลิตรถยนต์ที่ใช้น้ำมันอี 85 มากขึ้น เช่น บริษัทโตโยต้าประกาศผลักดันอย่างเต็มที่ที่จะผลิตรถยนต์ที่ใช้น้ำมันอี 85 โดยการพัฒนาเครื่องยนต์ลูกผสมไฮบริดและเครื่องยนต์อี 85 เนื่องจากโครงสร้างภาษีเริ่มจูงใจมากขึ้น⁷³

การออกกฎหมายยกเว้นอากรนำเข้าอะไหล่ชิ้นส่วนที่ใช้ในการประกอบรถยนต์ที่ใช้น้ำมันอี 85 อาจก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจของบริษัทผู้ผลิตให้ผลิตแต่รถยนต์ที่ใช้น้ำมันอี 85 เท่านั้น แทนที่จะผลิตรถยนต์ประเภทอีโคคาร์⁷⁴

⁷⁰ เศรษฐศาสตร์ การภาษีอากร 1 (น. 144-146). เล่มเดิม.

⁷¹ ทฤษฎีการภาษีอากร (น. 45). เล่มเดิม.

⁷² ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 48). เล่มเดิม.

⁷³ ประชาชาติธุรกิจ. (2553, วันจันทร์ที่ 15-วันพุธที่ 17 พฤศจิกายน). น. 13. (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 51-52). เล่มเดิม).

⁷⁴ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 52). เล่มเดิม.

2.3 หลักการของภาษีสรรพสามิต (Excise Tax)

ในหัวข้อ 2.3 นี้ผู้วิจัยจะอธิบายถึงสาระสำคัญของหลักการของภาษีสรรพสามิตดังต่อไปนี้

1. วัตถุประสงค์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต
2. ความหมายภาษีสรรพสามิต
3. วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต
4. หลักการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต
5. ผลของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

2.3.1 วัตถุประสงค์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

เริ่มมีการจัดเก็บภาษีอากรตั้งแต่สมัยกรุงสุโขทัยเป็นราชธานีแต่ไม่มีหลักฐานมาปรากฏหลักฐานในสมัยกรุงศรีอยุธยาโดยจัดเก็บภาษีอากร 4 ประเภทคือ จบอก (จังกอบ) อากร ส่วย และธูชา สำหรับภาษีสรรพสามิตของไทยอาจกล่าวได้ว่ามีต้นกำเนิดมาจากสินค้าสองประเภท คือ ฝิ่นและสุราจัดเก็บในรูปผูกขาด โดยให้นายอากรรับผูกขาดไปจัดทำแล้วนำเงินอากรส่งคลัง ต่อมาในปี พ.ศ. 2449 รัฐบาลได้จัดตั้งกรมฝิ่นและเข้าจัดดำเนินการในเรื่องฝิ่น โดยยกเลิกนายอากรผูกขาดทั้งหมด ให้การจัดทำและจำหน่ายฝิ่นเป็นของรัฐบาล จนวันที่ 1 กรกฎาคม 2502 ได้มีการเลิกจำหน่ายฝิ่นและห้ามสูบฝิ่นโดยเด็ดขาด ต่อมาในปี พ.ศ. 2452 รัฐได้จัดตั้งกรมสุราและเข้าจัดเก็บภาษีสุรา จนถึงปี พ.ศ. 2475 ทางกรมประศาสน์คดีตำแหน่งอธิบดีกรมฝิ่นและกรมสรรพสามิต ให้อธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้บัญชาทั้งงานฝิ่นและงานสรรพสามิต และต่อมาได้มีพระราชกฤษฎีกาจัดวางระเบียบกรมในกระทรวงการคลัง ตั้งแต่วันที่ 29 สิงหาคม พ.ศ. 2476 ให้รวมกรมสรรพสามิตและกรมฝิ่นเป็นกรมเดียวกัน โดยแยกออกจากกรมสรรพากรเรียกว่า กรมสรรพสามิตและฝิ่น ขึ้นเป็นหนึ่งในกระทรวงการคลัง และได้ประกาศพระราชบัญญัติปรับปรุงกระทรวงทบวงกรม พ.ศ. 2476 เป็น กรมสรรพสามิต สังกัดกระทรวงการคลังมาจนปัจจุบัน มีอำนาจจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าหรือสิ่งของที่ผลิตขึ้นภายในประเทศ รวมตลอดค่าธรรมเนียม ใบอนุญาตจากสุรา ยาสูบ ไม้ขีดไฟ ซีเมนต์ เครื่องขีดไฟ ยานยนต์ เครื่องดื่มไม่มีแอลกอฮอล์ ไฟ น้ำมัน และผลิตภัณฑ์น้ำมัน ซึ่งปัจจุบันมีกฎหมายสรรพสามิตใช้บังคับอยู่ 7 ฉบับ คือ

- 1) พระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. 2486
- 2) พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493
- 3) พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509
- 4) พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527
- 5) พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

6) พระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

7) พระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสุรา พ.ศ. 2527⁷⁵

2.3.2 ความหมายภาษีสรรพสามิต

ในหัวข้อนี้ได้มีผู้ให้ความหมายของภาษีสรรพสามิต ดังนี้

1. รังสรรค์ ชนะพรพันธ์ กล่าวว่า ภาษีสรรพสามิต คือ ภาษีที่เรียกเก็บจากสิ่งของที่ผลิตในประเทศซึ่งอาจเรียกเก็บจากของที่เป็นวัตถุดิบในระหว่างที่ทำการหัตถกรรมยังไม่แล้วเสร็จ หรืออาจจะเรียกเก็บจากของสำเร็จรูปก็ได้ จึงเป็นภาษีทางอ้อมที่เรียกเก็บจากสินค้าเพียงบางประเภทเท่านั้นมิได้จัดเก็บจากสินค้าทั่วไปดังเช่นภาษีการค้า จึงจำแนกเป็นภาษีเฉพาะอย่าง⁷⁶

2. เอนก เขียรถาวร กล่าวว่า ภาษีสรรพสามิต คือ ภาษีที่จัดเก็บจากการขายสินค้าเฉพาะอย่าง เช่น สุรา ยาสูบ โดยเรียกเก็บจากผู้ผลิตแทนที่จะเก็บจากผู้ขายปลีกดังเช่น ภาษีขาย (Sale Taxes) บางแห่งเรียกภาษีสรรพสามิตว่า Specific Sale Taxes แตกต่างกับภาษีการค้า ซึ่งปกติจัดเก็บจากการขายสินค้าแทบทุกชนิดที่เรียกว่า General Sale Taxes⁷⁷

3. เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม กล่าวว่า ภาษีสรรพสามิต คือ ภาษีการค้าที่เก็บจากสินค้าและบริการที่ใช้เพื่อการบริโภค อาจเลือกเก็บจากสินค้าหรือบริการชนิดหนึ่งชนิดใดเป็นการเฉพาะเจาะจงก็ได้ การจัดเก็บลักษณะนี้เป็นแบบภาษีสรรพสามิตหรือบางครั้งเรียกว่า Selective Sales tax หรือ Excise Tax สำหรับวิธีการจัดเก็บภาษีอาจจะเลือกใช้ในขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่งก็ได้⁷⁸

4. ไกรยุทธ ธีรตยาคินันท์ กล่าวว่า ภาษีสรรพสามิตหรือ ภาษีการขายเฉพาะอย่าง เป็นภาษีสินค้า (Commodity Tax) ที่เก็บจากสินค้าบางประเภทที่ซื้อขายกันในประเทศ สินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตก็มีไฟฟ้ายานยนต์ ไม้ขีดไฟ และเครื่องขีดไฟ ซีเมนต์ เครื่องดื่มอัดลม เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์เจอปน บุหรี่ และยาสูบ น้ำมัน และผลิตภัณฑ์น้ำมัน⁷⁹

⁷⁵ เอกสารการสอนชุดวิชา สาขาวิชาวิทยาการจัดการ การคลังและงบประมาณ (น. 141-142). เล่มเดิม.

⁷⁶ จาก ภาษีอากรในประวัติศาสตร์เศรษฐกิจไทย (น. 174), โดย รังสรรค์ ชนะพรพันธ์, 2528, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

⁷⁷ จาก การคลังรัฐบาล (น. 136), โดย เอนก เขียรถาวร, 2535, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

⁷⁸ จาก การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย แก้ไขเพิ่มเติม (น. 225). โดย เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2525, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

⁷⁹ จาก หลักการวิเคราะห์ภาษี ฉบับพิสดาร (น. 161), โดย ไกรยุทธ ธีรตยาคินันท์, 2525, กรุงเทพฯ: ไทยวัฒนาพานิช.

5. สมคิด บางโม กล่าวว่า ภาษีสรรพสามิตมีลักษณะเป็นภาษีการขายเฉพาะ ที่เรียกเก็บจากสินค้าที่ผลิตขึ้นภายในประเทศและต่างประเทศ รวมทั้งเรียกเก็บจากการซื้อขายสินค้าและบริการบางชนิด ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีบริโภคประเภทหนึ่งซึ่งเก็บจากการบริโภคสินค้าและบริการ อาจเก็บจากวัตถุดิบหรือสินค้าที่อยู่ในระหว่างดำเนินการผลิตหรือสินค้าสำเร็จรูป รวมตลอดถึงค่าธรรมเนียมใบอนุญาตต่าง ๆ ด้วย⁸⁰

6. ปรีดา นาคเนาทิม กล่าวว่า ภาษีสรรพสามิต คือ ภาษีทางอ้อม เป็นภาษีที่จัดเก็บจากสินค้าที่ผลิตขึ้นหรือใช้อุปโภคบริโภคภายในประเทศ รวมถึงกิจกรรมและการซื้อขายแลกเปลี่ยนบางอย่างด้วย และการประกอบอุตสาหกรรมจากการขาย หรือการใช้สินค้าที่ผลิตภายในประเทศจากการอนุญาตให้ประกอบกิจการบางอย่าง และจากการได้มาซึ่งสิทธิในการประกอบกิจการบางประเภทเป็นพิเศษ และทรัพย์สินหรือเงิน หรือสิ่งใด ๆ ซึ่งจะสิ้นเปลืองไปในการบริโภค⁸¹

จากความหมายดังกล่าวข้างต้น สรุปได้ว่า ภาษีสรรพสามิต เป็นภาษีทางอ้อม หรือ ภาษีขายเฉพาะที่เรียกเก็บจากสินค้าและบริการบางประเภททั้งภายในประเทศและนำเข้าจากต่างประเทศ และเป็นภาษีที่รัฐจัดเก็บทอดเดียว ซึ่งมีเหตุผลสมควรที่จะต้องรับภาระภาษีสูงกว่าปกติ โดยจัดเก็บจากผู้ผลิต ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ และผู้นำเข้าสินค้า เช่น สินค้าที่บริโภคแล้ว อาจก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดี สินค้าและบริการที่มีลักษณะเป็นการฟุ่มเฟือย หรือสินค้าและบริการที่ได้รับผลประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐในการที่จะต้องสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกต่าง ๆ เพื่อให้บริการผู้บริโภค หรือเป็นสินค้าที่ก่อให้เกิดมลภาวะต่อสิ่งแวดล้อม

2.3.3 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่ง ซึ่งการจัดเก็บภาษีจะจัดเก็บจากสินค้าหรือโภคภัณฑ์และบริการเฉพาะอย่างเพียงบางประเภทที่รัฐเห็นว่าควรจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่าสินค้าและบริการทั่วไป โดยมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บ 2 ประการ คือ

1. เพื่อเป็นรายได้ของรัฐ
2. เพื่อควบคุมการบริโภค

⁸⁰ จาก ภาษีอากรธุรกิจ (น. 240), โดย สมคิด บางโม, 2524, กรุงเทพฯ: วิทยพัฒน์.

⁸¹ เอกสารการสอนชุดวิชา สาขาวิชาวิทยาการจัดการ การคลังและงบประมาณ (น. 143). เล่มเดิม.

1. เพื่อเป็นรายได้ของรัฐ ส่วนมากจัดเก็บจากแหล่งผลิตภายในประเทศและเลือกเก็บเฉพาะสินค้าที่สำคัญหรือมีผู้ต้องการบริโภคมาก โดยเฉพาะในยามที่เกิดภัยสงคราม หรือเกิดภาวะยุ่งยากทางการเงิน รัฐบาลจะใช้วิธีเพิ่มอัตราภาษีสรรพสามิต หรือกำหนดประเภทของสินค้าที่จะต้องเสียภาษีโดยการขยายฐานการจัดเก็บภาษีสินค้าเพิ่มขึ้นหรือขึ้นอัตราภาษีแก่สินค้าที่เรียกเก็บอยู่ให้สูงขึ้น ซึ่งเก็บจากสินค้าที่ผลิตทั้งในประเทศและนำเข้าจากต่างประเทศ⁸² มีข้อควรสังเกตว่าภาษีใดที่เก็บอยู่ในอัตราปกติด้วยความเป็นธรรมเนียมอันสามัญชนพึงเสียสละได้ไม่ว่าสิ่งของที่ต้องเสียภาษีจะเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับการดำรงชีวิตหรือสิ่งฟุ่มเฟือย การเก็บภาษีชนิดนี้เรียกว่าการเก็บภาษีเพื่อรายได้อย่างแท้จริง⁸³

2. เพื่อควบคุมการบริโภค โดยเป็นเครื่องมือจำกัดการกระทำของบุคคลในสังคม และเพื่อประโยชน์ของเศรษฐกิจส่วนรวม ซึ่งเป็นเครื่องมือในการลดปริมาณและคุณภาพการบริโภคสินค้าและบริการบางชนิดที่รัฐเห็นสมควร และควบคุมการผลิตการจำหน่ายให้บรรลุวัตถุประสงค์ทางด้านเศรษฐกิจอาจยกเว้นภาษีสรรพสามิตให้แก่สินค้าประเภทส่งออกเพื่อให้มีต้นทุนต่ำพอที่จะขายแข่งขันในตลาดต่างประเทศได้ เช่น พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 และพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527⁸⁴

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตมี 2 ลักษณะดังนี้

1) การเก็บตามราคาหรือมูลค่า หมายถึงการเก็บเป็นร้อยละของราคาสั่งของ เช่น เก็บภาษีเครื่องดื่มทั่วไปในราคาร้อยละ 20 ของราคาขายปลีก เป็นต้น ซึ่งวิธีนี้เป็นธรรมเนียมและจำกัดการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือยของผู้มีรายได้สูง ถ้าสินค้านั้นราคาสูงจะถูกจัดเก็บภาษีมาก ถ้าสินค้าคุณภาพไม่ดีราคาต่ำจะถูกเก็บภาษีน้อยลง เป็นการรักษาคุณภาพด้านรายรับของประเทศด้วย⁸⁵

2) การเก็บตามปริมาณหรือสภาพ หมายถึง การเก็บตามจำนวนหน่วย หรือน้ำหนักสุทธิ หรือปริมาตรสุทธิของสินค้าที่บรรจุในหีบห่อหรือภาชนะ เพื่อจัดจำหน่ายทั้งหีบห่อหรือภาชนะนั้น และสินค้าประเภทอาหารที่บรรจุภาชนะโดยมีของเหลวหล่อเลี้ยงด้วย⁸⁶ เช่น อัตราภาษีบุหรี่ยิกาแรตตรากรุงทองม้วนสั้นเก็บภาษีย้อยละ 80 ของราคาต่อ 1 ซอง หรืออัตราภาษีสุราที่กลั่นในประเทศลิตรละ 110 บาทแห่งแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ เป็นต้น⁸⁷

⁸² หลักการวิเคราะห์ภาษี ฉบับพิสดาร (น. 137). เล่มเดิม.

⁸³ จาก สรรพสามิต (น. 21), โดย ชนุดย์ ศรีปราบ, 2503, พระนคร: 99 เอเชนซี.

⁸⁴ หลักการวิเคราะห์ภาษี ฉบับพิสดาร (น. 137). เล่มเดิม.

⁸⁵ ภาษีอากรธุรกิจ (น. 351). เล่มเดิม.

⁸⁶ เอกสารการสอนชุดวิชา สาขาวิชาวิทยาการจัดการ การคลังและงบประมาณ (น. 154). เล่มเดิม.

⁸⁷ ภาษีอากรธุรกิจ (น. 351). เล่มเดิม.

2.3.4 หลักการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

ผู้วิจัยพบว่าหลักการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตมีอยู่ 4 หลักการ ดังนี้

1. การเก็บภาษีสรรพสามิตเพื่อควบคุมหรือจำกัดการอุปโภคบริโภคสินค้า (Sumptuary Excises)

2. การเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าประเภทฟุ่มเฟือย (Luxury Excises)

3. การเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าหรือบริการบางประเภทที่ได้รับประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐ (Benefit Based Excises)

4. การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเบ็ดเตล็ด (Miscellaneous)

1. การเก็บภาษีสรรพสามิตเพื่อควบคุมหรือจำกัดการอุปโภคบริโภคสินค้า (Sumptuary Excises) เป็นนโยบายของรัฐที่พิจารณาว่า สินค้าบางชนิดเป็นสินค้าที่ไม่ควรบริโภค เพราะอาจจะก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพอนามัยและศีลธรรมอันดีของประชาชน และสินค้าประเภทนี้อาจจำหน่ายในประเทศ หรือนำเข้ามาในประเทศ ทำให้สังคมได้รับความเสียหาย เช่น สุรา ยาสูบ ยาเสพติดให้โทษ (เช่น ฝิ่น เฮโรอีน) ไฟล์ สนามม้าแข่ง เป็นต้น⁸⁸ ซึ่งรัฐจำเป็นต้องเข้าไปควบคุมดูแล เพราะเป็นสินค้าที่ก่อให้เกิดต้นทุนทางสังคมสูง จึงจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสุรา ยาสูบ ไฟล์ เพื่อให้ผู้ผลิตและผู้บริโภคชดเชยค่าเสียหายให้แก่สังคมส่วนรวม และใช้อัตราภาษีไปควบคุมหรือจำกัดปริมาณการบริโภคสินค้า⁸⁹ จึงเป็นที่ยอมรับกันอยู่ในทุก ๆ ประเทศ ทั้งในประเทศที่ก้าวหน้าทางเศรษฐกิจและประเทศด้อยพัฒนาและเป็นภาษีที่ทำรายได้ให้แก่รัฐมากขึ้น

2. การเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าประเภทฟุ่มเฟือย (Luxury Excises) เก็บจากการผลิตหรือการซื้อขายสินค้าที่รัฐพิจารณาว่าเป็นของฟุ่มเฟือย ไม่จำเป็นต้องการครองชีพตามปกติของประชาชน เพื่อให้ประชาชนลดการจ่ายในสิ่งฟุ่มเฟือยลง ผู้มีรายได้สูงโดยปกติก็ใช้สินค้าที่มีคุณภาพสูงหรือฟุ่มเฟือยก็ควรต้องเสียภาษีมากกว่าผู้มีรายได้ต่ำที่จำเป็นต้องบริโภคสินค้าจำเป็นและเป็นการส่งเสริมการใช้ทรัพยากรไปในการผลิตสินค้าที่จำเป็นมากกว่าสินค้าฟุ่มเฟือย ตัวอย่างสินค้าที่มีลักษณะฟุ่มเฟือย ได้แก่ รถยนต์นั่งราคาแพง เรือยอร์ช เครื่องดื่มบางประเภท เครื่องสำอาง น้ำหอม เพชรนิลจินดา แก้วคริสตัล โคมระย้า เป็นต้น อาจแยกได้ 3 ประการคือ

1) สินค้าและบริการที่ส่วนมากคนร่ำรวยเท่านั้นจึงจะสามารถอุปโภคบริโภคได้

2) สินค้าและบริการที่มีความยืดหยุ่นของอุปสงค์

⁸⁸ เศรษฐศาสตร์ การภาษีอากร 1 (น. 144). เล่มเดิม.

⁸⁹ หลักการวิเคราะห์ภาษี ฉบับพิสดาร (น. 138). เล่มเดิม.

3) สินค้าและบริการซึ่งผู้บริโภคสามารถที่จะคว่นการบริโภคได้โดยไม่เสียสุขภาพหรือความเป็นอยู่ของประชาชน⁹⁰

3. การเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าหรือบริการบางประเภทที่ได้รับประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐ (Benefit Based Excises) รัฐได้ทำกิจการใดกิจการหนึ่ง ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อผู้ผลิตสินค้าประเภทหนึ่ง โดยได้รับประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐ จึงต้องเสียภาษีให้แก่รัฐเป็นการชดเชย ต้องพิจารณาให้ชัดเจนว่าสินค้านั้นได้ประโยชน์มากเพียงใดด้วย เช่น เมื่อรัฐบาลสร้างถนนและทางหลวงต่าง ๆ ขึ้น ผู้ที่ได้รับประโยชน์คือผู้ใช้รถยนต์ จึงควรเก็บภาษียรถยนต์ ถ้าผู้ใช้รถยนต์ใช้น้ำมันมากก็ต้องใช้น้ำมันมาก จึงควรเก็บภาษีจากน้ำมัน และสินค้าบางประเภทที่ผลิตขึ้นจากการประกอบอุตสาหกรรมประเภทต่าง ๆ ที่ได้รับการส่งเสริมตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน จึงควรจัดเก็บภาษีสรรพสามิต เพราะได้รับประโยชน์เป็นพิเศษจากนโยบายของรัฐ เช่น ยกเว้นภาษีอากรสำหรับวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต โดยให้สิทธิพิเศษในการหักค่าสึกหรอของเครื่องจักรและโรงงาน รัฐควรเก็บภาษีสรรพสามิตเป็นการชดเชยค่าภาษีอากรที่ขาดไป⁹¹

4. การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเบ็ดเตล็ด (Miscellaneous) เก็บโดยมีเหตุผลพิเศษเฉพาะคราว เช่น ในยามสงคราม รัฐเก็บภาษีจากสินค้าบางอย่างเพื่อให้ประชาชนเลิกใช้สอยหรืออุปโภคบริโภคสินค้านั้น ๆ เพื่อรัฐจะได้นำวัตถุดิบหรือทรัพยากรที่เหลือจากการทำสินค้านั้นไปใช้ในการทำสงครามโดยตรง⁹² หรือในยามที่รัฐต้องใช้จ่ายเงินเพื่อบรรเทาความยากจน หรือรักษาความมั่นคงของประเทศ โดยเรียกเก็บภาษีจากสินค้าบางอย่างเพิ่มขึ้น หรือเก็บภาษีจากสินค้าที่ทำลายสิ่งแวดล้อม เช่น สารทำลายชั้นบรรยากาศ แบทเตอร์ เป็นต้น

ในปัจจุบันกรมสรรพสามิตจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการดังต่อไปนี้

- 1) สุรา
- 2) ไฟ
- 3) ยาสูบ
- 4) เครื่องดื่ม
- 5) เครื่องไฟฟ้า
- 6) แก้วและเครื่องแก้ว
- 7) กิจการโทรคมนาคม
- 8) น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน

⁹⁰ เอกสารการสอนชุดวิชา สาขาวิชาวิทยาการจัดการ การคลังและงบประมาณ (น. 144-145). เล่มเดิม.

⁹¹ แหล่งเดิม.

⁹² เอกสารการสอนชุดวิชา สาขาวิชาวิทยาการจัดการ การคลังและงบประมาณ (น. 145-146). เล่มเดิม.

- 9) พรหมและสิ่งปูพื้นอื่น ๆ
- 10) ผลิตภัณฑ์เครื่องหอมและเครื่องสำอาง
- 11) หินอ่อนและหินแกรนิตที่แปรรูปแล้ว
- 12) แบตเตอรี่
- 13) สารทำลายชั้นบรรยากาศโอโซน
- 14) สนามแข่งม้า
- 15) สนามกอล์ฟ
- 16) รถยนต์
- 17) ไนท์คลับและดิสโก้เทค
- 18) สลากกินแบ่ง
- 19) สถานอาบน้ำหรืออบตัวและนวด
- 20) รถจักรยานยนต์⁹³

2.3.5 ผลของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

ผู้วิจัยพบว่าผลของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตมีสาระสำคัญ ดังนี้

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตอาจมีผลในทางเศรษฐกิจได้แตกต่างกันไปตามลักษณะการจัดเก็บและการใช้จ่ายเงินภาษีอากร ถ้ารัฐบาลนำไปใช้จ่ายเพื่อสวัสดิการของสังคมและการศึกษา กลุ่มคนที่มีรายได้ต่ำจะมีความรู้ดีกว่าตนได้รับประโยชน์มากกว่าภาระที่เขาต้องเสียภาษีไป

กล่าวโดยทั่วไปอาจเห็นว่าภาษีสรรพสามิตมีอัตราภาษีคงที่ (Proportional Tax Rate) กล่าวคือ ทุกคนมีภาระต้องเสียภาษีในอัตราเท่ากัน แต่ถ้ามองในแง่ร้อยละของเงินได้ที่ต้องเสียไปจะเห็นว่า ภาษีสรรพสามิตมีอัตราภาษีถอยหลัง (Regressive Tax Rate) ภาษีสรรพสามิตจัดเก็บจากกลุ่มบุคคลผู้มีรายได้น้อยในเปอร์เซ็นต์ที่สูงกว่ากลุ่มบุคคลที่มีรายได้สูง การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าชนิดใด จึงเท่ากับเป็นการลงโทษบุคคลผู้บริโภคสินค้านั้นที่ต้องรับภาระภาษี ดังนั้นจึงต้องพิจารณาว่าสินค้าใดบ้างที่ควรให้รับภาระภาษีสรรพสามิต⁹⁴

⁹³ กรมสรรพสามิต. (ม.ป.ป.) *การจัดเก็บภาษี*. สืบค้น 21 มีนาคม 2557, จาก http://www.excise.go.th/ABOUT_US/HISTORY/excisetaxcollecting/index.htm

⁹⁴ *หลักการวิเคราะห์ภาษี ฉบับพิศดาร* (น. 139). เล่มเดิม.

2.4 หลักการของภาษีศุลกากร (Customs Duty)

ในหัวข้อ 2.4 นี้ผู้วิจัยจะอธิบายถึงสาระสำคัญของหลักการของภาษีศุลกากร ดังต่อไปนี้

1. วิวัฒนาการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีศุลกากร
2. ความหมายภาษีศุลกากร
3. วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีศุลกากร
4. หลักการจัดเก็บภาษีศุลกากร
5. ผลของการจัดเก็บภาษีศุลกากร

2.4.1 วิวัฒนาการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีศุลกากร

กิจการภาษี หรือการศุลกากรมีมาตั้งแต่ก่อนสมัยสุโขทัยจากหลักฐานศิลาจารึกของพ่อขุนรามคำแหงมหาราชมีความว่า “เมืองสุโขทัยนี้ดีในน้ำมีปลาในนามีข้าวพ่อเมือง บ่เอาจอบในไพร่ ลู่ทางเพื่อนจูงวัวไปค้าขี่ม้าไปขายใครจักใครค้าช้างค้าใครจักใครค้าม้าค้า” ซึ่งก่อนสมัยสุโขทัยมีการค้าขายเป็นปัจจัยในการสร้างความมั่งคั่งของรัฐ มีการเก็บภาษีเรียกว่า “จอบ” แต่ในสมัยพ่อขุนรามคำแหงบ้านเมืองอุดมสมบูรณ์จึงได้มีประกาศยกเว้นไม่เก็บภาษีแก่ผู้มาค้าขาย ต่อมาในสมัยกรุงศรีอยุธยา มีการเก็บจังกอบหรือจอบ โดยมีสถานที่สำหรับเก็บจังกอบเรียกว่า ขอนอน ตั้งอยู่ที่ปากน้ำทางเข้าเมืองเพื่อความสะดวกในการเก็บภาษีจากระวางบรรทุกสินค้าและจากสินค้าดังปรากฏในกฎหมายเก่าลักษณะอาญาหลวงกล่าวว่า “นายพระขนอนธนบุรี ขอนอนน้ำ ขอนอนบกแห่งใดในพระนครศรีอยุธยา และจะเก็บจังกอบในสำเภานาวาเรือใหญ่เรือน้อยก็ดี หนบก หนกเวียนหนทางอันจะถึงขนอนใน ท่านให้นับสิ่งของจนถึง 10 ถ้าถึง 10 ไซร์ ท่านให้เอาจังกอบนั้น 1 ถ้ามถึง 10 ไซร์ ท่านมิให้เอาจังกอบนั้นเลย” ซึ่งหน่วยงานที่ทำหน้าที่ด้านตรวจเก็บภาษีขาเข้าขาออกเฉพาะเรียกว่า พระคลังสินค้า ในสมัยกรุงธนบุรีบ้านเมืองอยู่ในยุคสงครามการค้าขายระหว่างประเทศไม่ปรากฏหลักฐานในทางประวัติศาสตร์

ต่อมาในยุคกรุงรัตนโกสินทร์ ในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระนั่งเกล้าเจ้าอยู่หัวทรงเปลี่ยนวิธีการจัดเก็บภาษีอากรให้มีผู้ประมูลผูกขาด ผู้รับผูกขาดเรียกเก็บค่าภาษี เรียกว่า “เจ้าภาษี” ส่วนสถานที่เก็บภาษีเรียกว่า “โรงภาษี” ต่อมาในสมัยพระบาทสมเด็จพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวรัชกาลที่ 4 มีการติดต่อค้าขายกับต่างประเทศมากขึ้น โดยมีการทำสนธิสัญญาเบาว์ริง ซึ่งมีผลเป็นการจำกัดอิสรภาพในการหารายได้จากภาษีอากรโดยให้ยกเลิกการเก็บค่าธรรมเนียมปากเรือเปลี่ยนมาเป็นเก็บภาษีสินค้าขาเข้าที่เรียกว่า “ภาษีร้อยชักสาม” ส่วนสินค้าขาออกกำหนดให้แบ่งเป็น 2 ประเภท คือประเภทสินค้าที่ไม่เก็บภาษีชั้นใน กับประเภทสินค้าที่ไม่ต้องเสียอากรขาออกแต่ต้องเสียภาษีชั้นใน โดยให้เก็บตามที่ระบุในท้ายสัญญาเป็นชนิดไป มีการตั้งโรงภาษีเรียกว่า ศุลกสถาน (Customs House) ขึ้นเป็นสถานที่ทำการศุลกากร

ในสมัยรัชกาลที่ 5 ปี พ.ศ. 2416 ทรงจัดตั้งหอรัษฎากรพิพัฒน์ เป็นสำนักงานกลางในการรวบรวมรายได้ของแผ่นดินนับเป็นการก่อตั้งกรมศุลกากร งานศุลกากรซึ่งทำหน้าที่จัดเก็บภาษีขาเข้าขาออกเป็นรายได้ของรัฐ อยู่ในความควบคุมดูแลของหอรัษฎากรพิพัฒน์ งานศุลกากรได้เจริญเติบโตขึ้นอย่างรวดเร็วความเปลี่ยนแปลงของบ้านเมือง ได้มีการสร้างอาคารที่ทำการใหม่แทนสถานที่ทำการศุลกากรที่เรียกว่า ศุลกสถาน ต่อมาในปี พ.ศ. 2522 พระเจ้ายาภาสกรวงศ์ (ชุมพร บุนนาค) ได้รับแต่งตั้งให้บังคับบัญชากรมศุลกากรเก็บภาษีขาเข้าและภาษีขาออกเบ็ดเสร็จเท่านั้น ส่วนภาษีข้าวขาออกอยู่กับกรมท่า จนกระทั่งปี พ.ศ. 2433 สมัยพระเจ้าบรมวงศ์เธอ กรมขุนทิพยลาภฯ ทรงเป็นอธิบดีกรมศุลกากร การศุลกากรซึ่งแยกเก็บกันอยู่กับกรมต่าง ๆ ได้มารวมกันแต่แห่งเดียวมาจนทุกวันนี้ ต่อมาในปี พ.ศ. 2442 (ร.ศ. 128) กรมศุลกากรได้ร่าง Trade and Customs Regulations 128 (1909) ขึ้น ตามหลักกฎหมายอังกฤษฉบับหนึ่ง คือ Customs Consolidation Act, 1879 และโดยอัยยาศัยไมตรี รัฐบาลไทยได้ส่ง Draft of Proposed Trade and Customs Regulation for the Kingdom of Siam, R.S. 128 (1909) ไปให้ต่างประเทศที่มีสัมพันธไมตรีกันอยู่พิจารณา การพิจารณาร่างข้อบังคับการค้าและการศุลกากรดังกล่าวได้ยึดเยื่อมาจนรัฐบาลเจรจาแก่นิติสัญญา กับนานาประเทศเสร็จสิ้นลงในปี พ.ศ. 2469 อันมีผลผ่อนคลายนโยบายการค้าต่าง ๆ โดยเฉพาะอิสรภาพในการภาษีศุลกากร ร่าง Trade and Customs Regulations 128 (1909) จึงได้รับการปรับปรุงแก้ไขตราออกใช้ในปีนั้นในรูปของ “พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ควบคู่กับพระราชบัญญัติพิทักษ์อัตราศุลกากร พ.ศ. 2469” นับว่าเป็นการวางรากฐานเกี่ยวกับงานศุลกากรเป็นครั้งแรกและใช้สืบต่อมา⁹⁵

2.4.2 ความหมายภาษีศุลกากร

ในหัวข้อนี้ได้มีผู้ให้ความหมายของภาษีศุลกากร ดังนี้

1. บุญชนะ อรรถถาวร กล่าวว่า ภาษีศุลกากร หมายถึง ภาษีการขาย (Sales Tax) หรือ ภาษีสิ่งของ (Commodity Tax) ซึ่งเก็บจากสินค้าขาเข้าและสินค้าขาออก และจัดว่าเป็นระบบภาษีเก่าแก่ที่สะดวกต่อการเก็บและการบริหาร เพราะจัดเก็บ ณ จุดนำเข้าหรือส่งออกตามที่รัฐบาลกำหนดไว้เพียงไม่กี่จุด⁹⁶

2. เอนก เขียรถาวร กล่าวว่า ภาษีศุลกากร หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บจากโภคภัณฑ์ (Tax on Commodity) อย่างหนึ่งจากสินค้าที่นำเข้ามาหรือส่งออก การศุลกากรเป็นเรื่องระหว่างประเทศกฎหมายที่ใช้เป็นแม่บทในการจัดเก็บ จึงกำหนดพิธีการหรือระเบียบปฏิบัติระหว่างประเทศเกี่ยวกับการนำเข้าส่งออกซึ่งสินค้าและวัสดุภัณฑ์ระหว่างประเทศ เรียกว่า “พิธีการ

⁹⁵ จาก คำอธิบายกฎหมายศุลกากร (น. 29-32), โดย ชูชาติ อัสวโรจน์, 2541, กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

⁹⁶ จาก ทฤษฎีภาษีและทางปฏิบัติ (น. 75), โดยบุญชนะ อรรถถาวร, 2500, พระนคร: รุ่งเรืองธรรม.

ศุลกากร” เพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้ดำเนินธุรกิจและประกอบการค้าระหว่างประเทศใช้เป็นแนวปฏิบัติ⁹⁷

3. สมคิด บางโม กล่าวว่า ภาษีศุลกากร หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 และกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2469 โดยเรียกเก็บจากสิ่งของที่นำเข้ามาหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักร กรมศุลกากรให้ใช้คำว่า อากร แทนคำว่า ภาษี ดังนั้น ภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้าเข้าจึงเรียกว่า อากรขาเข้า และภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้าออกเรียกว่า อากรขาออก⁹⁸

4. ปรีดา นาคเนาทิม กล่าวว่า ภาษีศุลกากร หมายถึง ภาษีที่เก็บจากโภคภัณฑ์ (Tax on Commodity) อย่างหนึ่งจากสินค้านำเข้าหรือส่งออก นับเป็นภาษีที่แพร่หลายในประเทศต่าง ๆ และมักมีระบบวิธีการจัดเก็บคล้ายคลึงกันเกี่ยวกับอำนาจในการจัดเก็บพิกัดอัตราศุลกากร พิธีการศุลกากร ข้อห้ามข้อจำกัดในการนำเข้าและส่งออก การควบคุมการแลกเปลี่ยนเงินตรา⁹⁹

จากความหมายดังกล่าวข้างต้น สรุปได้ว่า ภาษีศุลกากร เป็นภาษีการขาย (Sales Tax) หรือภาษีสิ่งของ (Commodity Tax) หรือภาษีที่เก็บจากโภคภัณฑ์ โดยเก็บจากสินค้านำเข้าและสินค้าส่งออกระหว่างประเทศ เรียกว่า อากรขาเข้าและอากรขาออก ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 และกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งเป็นภาษีที่ไม่เกิดจากการมีรายได้เพิ่มขึ้น แต่เป็นภาษีที่สกัดกั้นการนำเข้าของสินค้าจากต่างประเทศที่จะเข้ามาภายในประเทศ ทั้งนี้ เพื่อปกป้องสินค้าที่ผลิตภายในประเทศ ไม่ให้ถูกโจมตีจากสินค้าต่างประเทศที่มีคุณภาพดีกว่า

2.4.3 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีศุลกากร

ผู้วิจัยพบว่าการจัดเก็บภาษีศุลกากรมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บ 4 ประการ คือ

1. เพื่อเป็นรายได้
2. เพื่อคุ้มกันอุตสาหกรรมภายในประเทศหรือเพื่อป้องกัน
3. เพื่อพัฒนาอุตสาหกรรมภายในประเทศหรือเพื่อชดเชย
4. เพื่อแก้ไขภาวะสังคม

⁹⁷ หลักการวิเคราะห์ภาษี ฉบับพิศดาร (น. 140). เล่มเดิม.

⁹⁸ ภาษีอากรธุรกิจ (น. 318). เล่มเดิม.

⁹⁹ เศรษฐศาสตร์ การภาษีอากร 1 (น. 151). เล่มเดิม.

1. เพื่อเป็นรายได้ เรียกว่า พิภคเพื่อรายได้ (Revenue Tariff) เนื่องจากภาษีศุลกากรเก็บจากสินค้าเมื่อนำเข้าหรือส่งออกโดยตั้งด่านหรือกำหนดเส้นทางขนส่งขึ้นที่ต้นทางนำเข้าหรือส่งออก การจัดเก็บจึงทำได้สะดวกและเป็นทางได้เงินภาษีอากรจำนวนมากพอที่จะเป็นรายได้ของรัฐ นิยมใช้กันมากในประเทศด้อยพัฒนา¹⁰⁰ โดยมีเกษตรกรรมเป็นหลัก สะดวกต่อการเก็บเสียค่าใช้จ่ายน้อย รั่วไหลน้อย ปัจจุบันประเทศไทยใช้หลักข้อนี้เป็นอันดับท้าย ๆ¹⁰¹

2. เพื่อคุ้มกันอุตสาหกรรมภายในประเทศหรือเพื่อป้องกัน เรียกว่า พิภคคุ้มกันหรือพิภคป้องกัน (Protective Tariff) หากรัฐประสงค์จะกีดกันสินค้านำเข้าบางประเภทเพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมขั้นทารก (Infant Industry) โดยจัดเก็บสินค้านำเข้าในอัตราสูง เพื่อให้สินค้านำเข้ามีราคาสูงจนไม่สามารถเข้าขายแข่งขันกับสินค้าที่ผลิตภายในประเทศได้¹⁰² ซึ่งนิยมใช้กันสำหรับประเทศกำลังพัฒนา แต่อาจพบปัญหากำแพงภาษี¹⁰³

3. เพื่อพัฒนาอุตสาหกรรมภายในประเทศหรือเพื่อชดเชย เรียกว่า พิภคทดแทนหรือพิภคชดเชย (Compensatory Tariff) เมื่อพัฒนาไประยะหนึ่งพบว่าความจำเป็นต้องอาศัยพิภคทั้งสองดังกล่าวลดน้อยลงไป แต่หันมาใช้พิภคนี้แทน เนื่องจากสินค้านำเข้าบางรายการเป็นสินค้าที่ผลิตได้ภายในประเทศและถ้าสินค้าที่ผลิตได้ภายในประเทศมีภาระต้องเสียภาษีสรรพสามิตในสัดส่วนเท่าใด ก็จัดเก็บภาษีขาเข้า (Import Duty) จากสินค้านิดนั้นที่สั่งเข้ามาจากต่างประเทศในสัดส่วนเดียวกัน¹⁰⁴ ก่อให้เกิดการแข่งขันระหว่างสินค้าที่ผลิตในประเทศกับผลิตนอกประเทศ ซึ่งนำไปสู่การพัฒนาอุตสาหกรรมภายในประเทศ¹⁰⁵

4. เพื่อแก้ไขภาวะสังคม ประเทศต่าง ๆ ขอใช้พิภคอัตราศุลกากรควบคุมการส่งสินค้าเข้ามาบริโภคเพื่อป้องกันความฟุ่มเฟือย เพื่อสุขภาพอนามัยและเพื่อสงวนเงินตราต่างประเทศคือ สินค้าใดฟุ่มเฟือยต้องเก็บภาษีในอัตราสูงร้อยละ 80 ของราคา¹⁰⁶

¹⁰⁰ เศรษฐศาสตร์ การภาษีอากร 1 (น. 152). เล่มเดิม.

¹⁰¹ ภาษีอากรธุรกิจ (น. 318). เล่มเดิม.

¹⁰² เศรษฐศาสตร์ การภาษีอากร 1 (น. 152). เล่มเดิม.

¹⁰³ ภาษีอากรธุรกิจ (น. 318). เล่มเดิม.

¹⁰⁴ เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร Taxation Law หน่วยที่ 1-7 (น. 152-153). เล่มเดิม.

¹⁰⁵ ภาษีอากรธุรกิจ (น. 319). เล่มเดิม.

¹⁰⁶ เศรษฐศาสตร์ การภาษีอากร 1 (น. 153). เล่มเดิม.

2.4.4 หลักเกณฑ์จัดเก็บภาษีศุลกากร

หลักเกณฑ์จัดเก็บภาษีศุลกากรมี ดังนี้

พิกัดอัตราศุลกากร (Tariff System) เป็นการกำหนดวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีศุลกากร กำหนดอัตราและข้อยกเว้นภาษีขาเข้าและส่งออกโดยจำแนกสินค้าที่นำเข้าส่งออกเป็นประเภทต่าง ๆ เพื่อสะดวกแก่การจัดเก็บ หลักเกณฑ์ในการตีความพิกัดอัตราศุลกากร ตลอดจนกำหนดความรับผิดชอบในอันที่จะต้องเสียภาษี¹⁰⁷

พิธีการศุลกากร (Customs Procedure) เป็นแนวปฏิบัติในการดำเนินพิธีการขอเสียภาษีศุลกากรเมื่อมีการนำสินค้าเข้าหรือส่งสินค้าออก กฎหมายภาษีอากรของประเทศต่าง ๆ จะกำหนดกฎเกณฑ์ต่าง ๆ ที่ผู้เกี่ยวข้องกับศุลกากรจะต้องปฏิบัติและสอดคล้องกับความนิยมทางการค้าระหว่างประเทศ เกี่ยวกับวิธีการจัดเก็บอากร วิธีควบคุมสินค้า การจัดทำเรือ ท่าอากาศยาน การควบคุมแลกเปลี่ยนเงินตรา ข้อห้ามข้อจำกัด การเดินเรือ การขนส่งทางบก ทางรถไฟและทางอากาศ¹⁰⁸

หลักเกณฑ์ของภาษีศุลกากรมีส่วนคล้ายคลึงกันทุกประเทศทั่วโลก เพื่อดำเนินการจัดเก็บและป้องกัน

- 1) จัดเก็บภาษีขาเข้า (Import Duty)
 - 2) จัดเก็บภาษีขาออก (Export Duty)
 - 3) ป้องกันการลักลอบนำสินค้านิยามีเข้าออก¹⁰⁹
- ภาษีศุลกากรจัดเก็บจากสินค้า 2 ประเภท ดังนี้

1. อากรขาเข้า (Import Duty) เก็บจากสินค้านำเข้าแทบทุกชนิด แต่จัดเก็บในอัตราค่อนข้างต่ำ เมื่อเทียบกับประเทศใกล้เคียง อากรขาเข้าสำหรับสินค้าประเภทวัตถุดิบ อาหาร และสิ่งจำเป็นในการครองชีพส่วนมากเรียกเก็บต่ำกว่าร้อยละ 27.5 ของราคาสินค้า ส่วนสินค้าบางชนิดที่จัดว่าฟุ่มเฟือยหรือผลิตได้ในปริมาณที่เพียงพอแล้วต้องเสียอากรขาเข้าประมาณร้อยละ 80 ของราคา

2. อากรขาออก (Export Duty) เพื่อส่งเสริมสินค้าส่งออก จึงได้เก็บอากรขาออกจากสินค้าส่งออกเฉพาะที่มีตลาดต่างประเทศแน่นอนมั่นคงแล้ว เช่น ข้าว ยางดิบ หนังสัตว์ เป็นต้น¹¹⁰

ส่วนของที่มิเก็บภาษีอากร คือ ของนั้นเข้ามาแล้วแต่ไม่ได้ใช้บริโภคภายในประเทศ เช่น ของนำเข้านั้นหายไปขณะอยู่ในคลังสินค้า หรือขณะขนส่ง เป็นต้น และของที่นำเข้ามาใช้

¹⁰⁷ แหล่งเดิม.

¹⁰⁸ แหล่งเดิม.

¹⁰⁹ แหล่งเดิม.

¹¹⁰ หลักการวิเคราะห์ภาษี ฉบับพิศดาร (น. 159-160). เล่มเดิม.

บริโภครายในประเทศแต่ไม่กระทบกระเทือนเศรษฐกิจ เช่น ของส่วนตัวหรือของใช้ในบ้านเรือน ที่นำเข้ามา ของที่นำเข้ามาใช้เป็นการชั่วคราวแล้วส่งกลับออกไป เป็นต้น¹¹¹

2.4.5 ผลของการจัดเก็บภาษีศุลกากร

ผู้วิจัยพบว่าผลของการจัดเก็บภาษีศุลกากรมีอยู่ 3 ประการ ดังนี้

1. ด้านราคาของสินค้า
2. ด้านการบริโภค
3. ด้านการผลิต

1. ด้านราคาของสินค้า ราคาของสินค้าที่ต้องรับภาระภาษีศุลกากรจะมีราคาสูงขึ้น เพราะภาษีศุลกากรมีลักษณะเป็นภาษีทางอ้อมที่เมื่อผู้นำสินค้าเข้ามาต้องเสียภาษีศุลกากรในอัตราสูง ก็ผลักภาระไปให้ผู้บริโภคโดยเพิ่มราคาขายให้สูงขึ้น¹¹²

2. ด้านการบริโภค เนื่องจากการจัดเก็บอากรศุลกากรจากสินค้านำเข้าทำให้ราคาสินค้านั้นสูงขึ้น ย่อมมีผลให้ปริมาณการบริโภคสินค้านั้นลดต่ำลง และหากเป็นสินค้าที่สามารถผลิตได้ภายในประเทศที่มีคุณภาพและราคาทดแทนกันได้แล้ว ผู้บริโภคส่วนใหญ่ย่อมหันมาใช้สินค้าที่ผลิตในประเทศแทน

3. ด้านการผลิต โรงงานอุตสาหกรรมภายในประเทศที่ทำการผลิตสินค้านิดเดียวกับสินค้านำเข้าและถูกเก็บภาษีศุลกากรจะขยายตัวขึ้น เพราะเมื่อสินค้านำเข้ามีราคาสูงขึ้นและมีผู้บริโภคน้อยลง ผู้บริโภคจะหันมาใช้สินค้านิดเดียวกันหรือใช้สินค้าที่แทนกันได้ ทำให้สามารถผลิตสินค้าในประเทศมากขึ้น¹¹³

2.5 หลักการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับรถยนต์

การจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับรถยนต์ตามอัตราภาษีรถประจำปีตาม พ.ร.บ.รถยนต์ พ.ศ. 2522 มี 4 ประเภทดังต่อไปนี้

1. จัดเก็บตามความจุระบอกสูบ (CC)
2. จัดเก็บเป็นรายคัน
3. จัดเก็บตามน้ำหนัก
4. รถที่ขับเคลื่อนด้วยกำลังไฟฟ้า

¹¹¹ ภาษีอากรธุรกิจ (น. 319). เล่มเดิม.

¹¹² หลักการวิเคราะห์ภาษี ฉบับพิสดาร (น. 143). เล่มเดิม.

¹¹³ เศรษฐศาสตร์ การภาษีอากร 1 (น. 153). เล่มเดิม.

2.5.3 จัดเก็บตามน้ำหนัก

ตารางที่ 2.1 จัดเก็บตามน้ำหนัก

น้ำหนักรถ (กิโลกรัม)	1. รถยนต์นั่ง สำหรับบุคคล เกิน 7 คน	1. รถยนต์รับจ้าง - ระหว่างจังหวัด - รถยนต์บริการ	1. รถยนต์รับจ้าง	1. รถยนต์บรรทุกส่วนบุคคล 2. รถยนต์ลากจูง 3. รถแทรกเตอร์ที่มีได้ใช้ในการเกษตร
ไม่เกิน 500	150	450	85	300
501 - 750	300	750	10	450
751-1,000	450	1,050	450	600
1,001-1,250	800	1,350	560	750
1,251-1,500	1,000	1,650	685	900
1,501-1,750	1,300	2,100	875	1,050
1,751-2,000	1,600	2,550	1,060	1,350
2,001-2,500	1,900	3,000	1,250	1,650
2,501-3,000	2,200	3,450	1,435	1,950
3,001-3,500	2,400	3,900	1,625	2,250
3,501-4,000	2,600	4,350	1,810	2,550
4,001-4,500	2,800	4,800	2,000	2,850
4,501-5,000	3,000	5,250	2,185	3,150
5,001-6,000	3,200	5,700	2,375	3,450
6,001-7,000	3,400	6,150	2,560	3,750
7,000 ขึ้นไป	3,600	6,600	2,750	4,050

2.5.4 รถที่ขับเคลื่อนด้วยกำลังไฟฟ้า

1. รถยนต์นั่งส่วนบุคคลไม่เกิน 7 คน ให้เก็บภาษีตามน้ำหนักของรถในอัตรารถยนต์นั่งส่วนบุคคลเกินเจ็ดคน
2. รถอื่นนอกจากข้อ 1. ให้เก็บภาษีในอัตรากึ่งหนึ่งของรถตามข้อ 2.5.2 และข้อ 2.5.3¹¹⁴

¹¹⁴ กรมการขนส่งทางบก. (ม.ป.ป.) อัตราภาษีรถตามพระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522. สืบค้น 27 มีนาคม 2557, จาก http://www.dlt.go.th/th/index.php?option=com_content&view=article&id=2931:1&catid=130:2011-09-08-00-46-54&Itemid=88

2.6 แนวความคิดเกี่ยวกับกฎหมายแม่บทและกฎหมายลำดับรอง

ในหัวข้อ 2.6 นี้ผู้วิจัยจะอธิบายถึงสาระสำคัญของกฎหมายแม่บท (Parent Act) และกฎหมายลำดับรอง (Secondary Legislation) โดยจะแยกอธิบายดังนี้

1. กฎหมายแม่บท (Parent Act) และกฎหมายลำดับรอง (Secondary Legislation)
2. ข้อดีและข้อเสียของกฎหมายลำดับรอง

2.6.1 กฎหมายแม่บท (Parent Act) และกฎหมายลำดับรอง (Secondary Legislation) สามารถแยกอธิบายได้ ดังนี้

1. กฎหมายแม่บท (Parent Act) กฎหมายอากรเป็นกฎหมายที่ลดความสามารถในการใช้จ่ายเงินของประชาชน เพราะทำให้ประชาชนไม่สามารถใช้เงินที่หามาได้ทั้งหมด แต่จำเป็นต้องเก็บเงินบางส่วนไว้เพื่อเสียภาษีให้แก่รัฐ อันมีผลทำให้กฎหมายอากรมีผลกระทบต่อสิทธิของประชาชนในการใช้ทรัพยากรทางเศรษฐกิจและกระทบต่อเสรีภาพในทางทรัพย์สินของประชาชน กฎหมายอากรที่เป็นกฎหมายแม่บทจึงต้องตราเป็นพระราชบัญญัติที่ออกโดยรัฐสภา เนื่องจากสมาชิกของรัฐสภา ประกอบด้วย วุฒิสมาชิกและสมาชิกสภาผู้แทนราษฎร ซึ่งวุฒิสมาชิกส่วนหนึ่งและสมาชิกสภาผู้แทนราษฎรมาจากการเลือกตั้งของประชาชน จึงถือว่าเป็นผู้แทนของประชาชน ดังนั้น พระราชบัญญัติอากรจึงควรออกโดยรัฐสภาหรือเปลี่ยนแปลงแก้ไขโดยรัฐสภา¹¹⁵

2. กฎหมายลำดับรอง (Secondary Legislation) กฎหมายลำดับรองนี้อยู่ภายใต้หลักขอบวัตถุประสงค์ (Ultra Vires) กล่าวคือ กฎหมายลำดับรองไม่สามารถมีเนื้อหาสาระเกินไปกว่าบทบัญญัติในกฎหมายแม่บทให้อำนาจไว้ เพราะกฎหมายแม่บทหรือพระราชบัญญัติที่ออกโดยรัฐสภาอาจขาดกฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดและกฎเกณฑ์ทางเทคนิคที่จำเป็นเพื่อให้สามารถบังคับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ จึงอาจมีบทบัญญัติในกฎหมายแม่บทให้อำนาจแก่องค์กรฝ่ายบริหารในการออกคำสั่ง หรือระเบียบที่เกี่ยวข้องกับกฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดและกฎเกณฑ์ทางเทคนิค โดยรัฐสภาไม่จำเป็นต้องออกพระราชบัญญัติฉบับใหม่ ซึ่งคำสั่งหรือระเบียบที่ออกโดยองค์กรฝ่ายบริหารนี้เรียกว่า กฎหมายลำดับรอง (Secondary Legislation)¹¹⁶

พระราชบัญญัติภาษีของไทยได้ให้อำนาจองค์กรฝ่ายบริหารออกกฎหมายลำดับรอง ได้แก่ พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวงการคลัง ระเบียบกระทรวงการคลัง ประกาศอธิบดี และคำสั่งกรมฯ (กรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต)¹¹⁷

¹¹⁵ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 228). เล่มเดิม.

¹¹⁶ แหล่งเดิม.

¹¹⁷ แหล่งเดิม.

2.6.2 ข้อดีและข้อเสียของกฎหมายภาษีลำดับรอง แยกอธิบายได้ ดังนี้

1. ข้อดีของกฎหมายลำดับรอง¹¹⁸

1.1 ไม่มีข้อจำกัดทางด้านเวลาในการบัญญัติกฎหมาย เนื่องจากเป็นกฎหมายที่ออกโดยองค์กรฝ่ายบริหาร จึงไม่ต้องคำนึงถึงระยะเวลาในการเปิดปิดสมัยประชุมสภา

1.2 ผลจากการที่ไม่ต้องคำนึงถึงระยะเวลาในการเปิดปิดสมัยประชุมสภา จึงสามารถออกกฎหมายลำดับรองมาให้ทันกับสถานการณ์ทางเศรษฐกิจของประเทศได้ ช่วยให้การดำเนินงานของกฎหมายแม่บททำงานได้รวดเร็วโดยไม่ต้องรอการออกพระราชบัญญัติฉบับใหม่

1.3 กฎหมายลำดับรองสามารถแก้ไขปัญหาของกฎหมายแม่บทที่ขาดกฎเกณฑ์ทางเทคนิคและกฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดในการทำงานซึ่งจำเป็นต่อการบังคับใช้กฎหมายอย่างมีประสิทธิภาพ

1.4 กฎหมายลำดับรองช่วยแก้ไขความผิดพลาดหรือช่องโหว่ที่ค้นพบในกฎหมายแม่บท ซึ่งสามารถขัดขวางการหลบหลีกภาษีที่ไม่สามารถยอมรับได้ โดยไม่ต้องรอการออกพระราชบัญญัติภาษีโดยรัฐสภา

2. ข้อเสียของกฎหมายลำดับรอง¹¹⁹

2.1 กฎหมายลำดับรองที่มีจำนวนมากทำให้ระบบกฎหมายภาษีซับซ้อน ซึ่งขัดต่อหลักความง่ายของกฎหมายภาษี

2.2 พระราชบัญญัติภาษีของไทยให้อำนาจองค์กรฝ่ายบริหารออกกฎหมายภาษีลำดับรองได้หลายรูปแบบ ทำให้มีกฎหมายภาษีลำดับรองหลายฉบับที่เกี่ยวกับภาษีเรื่องใดเรื่องหนึ่งสร้างความสับสนให้กับผู้เสียภาษีซึ่งขัดต่อหลักความแน่นอนชัดเจนของกฎหมายภาษี

2.3 กฎหมายภาษีลำดับรองไม่ถูกตรวจสอบและควบคุมโดยรัฐสภา โดยกฎหมายภาษีลำดับรองที่ออกมาในลักษณะของกฎเกณฑ์ทางเทคนิคเพื่อสนับสนุนการทำงานหรือบังคับใช้ของกฎหมายภาษีแม่บทนั้นไม่จำเป็นที่ต้องอยู่ภายใต้การตรวจสอบ แต่สำหรับกฎหมายภาษีลำดับรองที่เป็นเรื่องโครงสร้างสำคัญของภาษี เช่น การลดอัตราภาษีหรือการยกเว้นภาษี การกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้ประเภทต่าง ๆ นั้นควรที่จะอยู่ภายใต้การตรวจสอบและควบคุมโดยรัฐสภา

¹¹⁸ แหล่งเดิม.

¹¹⁹ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 238-240). เล่มเดิม.

2.7 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

อุซุกร ก้องพานิชกุล (2552) ทำวิจัยเรื่อง มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการอนุรักษ์พลังงานของประเทศไทยเปรียบเทียบกับประเทศสหรัฐอเมริกา: ศึกษากรณีพลังงานน้ำมันและพลังงานไฟฟ้า ผลการศึกษาพบว่า ปัจจุบันนี้พลังงานมีความเกี่ยวข้องกับวิถีชีวิตของมนุษย์เป็นอย่างมาก ไม่ว่าจะเป็นพลังงานน้ำมัน ไฟฟ้า หรือก๊าซธรรมชาติ และด้วยเหตุที่ว่าประเทศไทยนั้นเป็นประเทศหนึ่งที่ต้องนำเข้าพลังงานเป็นจำนวนมากในทุก ๆ ปี ซึ่งภายหลังจากเกิดวิกฤตการณ์พลังงานขึ้นในปี พ.ศ. 2516 และ พ.ศ. 2523 ประเทศไทยได้กำหนดให้มีนโยบายการอนุรักษ์พลังงานไว้ในแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ รวมถึงส่งเสริมให้มีการจัดหาพลังงานภายในประเทศเพื่อลดปริมาณการนำเข้าพลังงานลง สร้างความมั่นคงทางพลังงานให้แก่ประเทศและลดการขาดดุลการค้าอันเกิดจากการนำเข้าพลังงาน และเพื่ออนุรักษ์พลังงานให้มนุษย์รุ่นต่อ ๆ ไปมีพลังงานไว้ใช้ อันเป็นแนวทางการใช้ทรัพยากรธรรมชาติอย่างยั่งยืน ช่วยลดปริมาณก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อันเกิดจากการเผาไหม้ของเชื้อเพลิงฟอสซิล ซึ่งมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการอนุรักษ์พลังงานที่ประเทศไทยนำมาใช้ในปัจจุบันนั้น มุ่งส่งเสริมให้แก่ภาคอุตสาหกรรมและภาคการคมนาคมขนส่ง ยังไม่มีมาตรการส่งเสริมที่ใช้กับภาคครัวเรือนเท่าที่ควร จึงควรที่จะนำมาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมให้เกิดการอนุรักษ์พลังงานในที่อยู่อาศัยเดิม รวมถึงที่อยู่อาศัยที่สร้างใหม่ของประเทศสหรัฐอเมริกามาใช้กับประเทศไทย เพื่อให้ส่งเสริมเกิดการอนุรักษ์อย่างกว้างขวางมากขึ้น¹²⁰

ณัฐรัตน์ รัตนวิบูลย์สม (2553) ทำวิจัยเรื่อง มาตรการทางภาษีสรรพสามิต ภาษีเงินได้ นิติบุคคลต่อผู้ประกอบการ โรงงานอุตสาหกรรมที่ก่อให้เกิดมลพิษ ผลการศึกษาพบว่า การกำหนดประเภทสินค้าและบริการ เพื่อจัดเก็บภาษีสรรพสามิตอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ 4 ประการ คือ 1. ควบคุมหรือจำกัดการบริโภคเนื่องจากเป็นอันตรายต่อสุขภาพ 2. มีลักษณะฟุ่มเฟือย 3. เป็นสินค้าที่ได้รับประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐ 4. หลักเบ็ดเตล็ด ซึ่งส่วนใหญ่การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าและบริการทั้ง 21 ประเภทของไทย มีความสอดคล้องกับหลักการข้างต้นมีเพียงสินค้าและบริการบางประเภทเท่านั้น เช่น เครื่องปรับอากาศ รถยนต์ สนามกอล์ฟ เมื่อกิจการของรัฐเปลี่ยนเป็นจัดเก็บเพื่อควบคุมปัญหาสิ่งแวดล้อม สำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล แม้ไม่ได้มีวัตถุประสงค์โดยตรงในการจัดเก็บเพื่อแก้ไขหรือลดปัญหามลภาวะสิ่งแวดล้อม แต่มีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีกับโรงงานอุตสาหกรรมที่จดทะเบียนในรูปแบบของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เช่น การหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาเครื่องจักร การยกเว้น หรือการลดหย่อนภาษี

¹²⁰ จาก มาตรการทางภาษีสรรพสามิต ภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อผู้ประกอบการ โรงงานอุตสาหกรรมที่ก่อให้เกิดมลพิษ (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. พ.), โดย ณัฐรัตน์ รัตนวิบูลย์สม, 2553, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

ย่อมส่งผลโดยอ้อมก่อให้เกิดแรงจูงใจกับผู้ประกอบการโรงงานอุตสาหกรรมในการมีส่วนร่วมในการลดปัญหามลพิษที่เกิดขึ้น ซึ่งแม้การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีดังกล่าวจะทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ในการจัดเก็บ แต่รัฐก็ได้ประโยชน์ตอบแทนคืนมา คือ ต้นทุนค่าใช้จ่ายที่ลดลงในการแก้ไขปัญหา และเยียวยาปัญหามลพิษสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้น¹²¹

จิตราดา ฐานะ โสภณ (2544) ทำวิจัยเรื่อง ภาษีสรรพสามิต: วิเคราะห์แนวคิดและหลักการจัดเก็บในประเทศไทย ผลการศึกษาพบว่า การกำหนดประเภทสินค้าหรือบริการนั้นจะต้อง 1. ควรควบคุมหรือจำกัดการบริโภคเพราะเป็นอันตรายต่อสุขภาพ 2. มีลักษณะฟุ่มเฟือย 3. เป็นสินค้าที่ได้รับประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐ 4. หลักเบ็ดเตล็ด ซึ่งการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าและบริการทั้ง 17 ชนิดของไทย ส่วนใหญ่มีความสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ดังกล่าวมีเพียงสินค้าเครื่องปรับอากาศที่โดยลักษณะความจำเป็นในการใช้สอยจากสินค้านั้นเปลี่ยนไปตามสภาพแวดล้อม จากความเป็นสินค้าฟุ่มเฟือย แต่ปัจจุบันสิ่งแวดล้อมและการดำรงชีวิตเปลี่ยนไป เครื่องปรับอากาศจึงเป็นสิ่งจำเป็นในการที่จะดำรงชีวิตอย่างมีคุณภาพด้านความเป็นอยู่และการทำงานอย่างมีประสิทธิภาพนอกจากนี้ยังพบปัญหาเกี่ยวกับการคำนวณภาษีในบางกรณี เช่น เรื่องราคาขายและความเหมาะสมของอัตราภาษี¹²²

อนุชิตา หิรัญพานิช (2554) ทำวิจัยเรื่อง มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการใช้พลังงานแสงอาทิตย์ ผลการศึกษาพบว่า ประเทศไทยยังต้องพึ่งพาการนำเข้าน้ำมันจากต่างประเทศ ทำให้สูญเสียเงินตราเป็นจำนวนมาก ดังนั้น เพื่อป้องกันปัญหาการขาดแคลนพลังงานและรักษาสิ่งแวดล้อม มีความจำเป็นอย่างยิ่งในการส่งเสริมให้มีการใช้พลังงานทดแทน ซึ่งพลังงานแสงอาทิตย์เป็นทางเลือกหนึ่งเนื่องจากสามารถนำมาใช้ได้โดยไม่สิ้นสุดและเป็นแหล่งพลังงานที่สะอาดปราศจากมลพิษต่อสิ่งแวดล้อม กว่า 60 ประเทศทั่วโลกมีมาตรการส่งเสริมการใช้พลังงานทดแทน ซึ่งมีทั้งมาตรการส่งเสริมการลงทุนในรูปแบบของการใช้เงินช่วยเหลือ การใช้กู้ดอกเบียดำ การส่งเสริมการศึกษาวิจัย และมาตรการทางภาษี นอกจากนั้นยังให้เงินสนับสนุน โดยเฉพาะการลงทุนในภาคอุตสาหกรรม แม้ประเทศไทยจะมีมาตรการทางการเงินเพื่อสนับสนุนการใช้พลังงานแสงอาทิตย์และมีมาตรการเพื่อส่งเสริมการลงทุนในการผลิตแผงเซลล์แสงอาทิตย์ โดยยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมเป็นเวลา 8 ปี แต่มาตรการส่งเสริมการลงทุนดังกล่าวยังไม่ประสบผลสำเร็จเท่าที่ควร ดังนั้น ควรนำมาตรการทางภาษีมาส่งเสริมอีกทางหนึ่ง โดยส่งเสริมทั้งผู้ผลิต ผู้บริโภค และผู้นำเข้า ประกอบกับการนำมาตรการของต่างประเทศ

¹²¹ แหล่งเดิม.

¹²² จาก ภาษีสรรพสามิต: วิเคราะห์แนวคิดและหลักการจัดเก็บในประเทศไทย (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. ๓), โดย จิตราดา ฐานะ โสภณ, 2544, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

มาประยุกต์ใช้ เพื่อส่งเสริมให้มีการใช้พลังงานแสงอาทิตย์อย่างแพร่หลาย ช่วยลดมลพิษและนำมาซึ่งสิ่งแวดล้อมที่ดีต่อไป¹²³

วรศิลป์ สะแลแม (2557) ทำวิจัยเรื่อง ปัญหาการหนีและหลบหลีกภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิต: ศึกษากรณีการหนีและหลบหลีกภาษีการนำเข้ารถยนต์ ผลการศึกษาพบว่า อัตราภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิตสำหรับการนำเข้ารถยนต์ในปัจจุบันมีอัตราภาษีที่สูง ทำให้จัดเก็บภาษีได้มาก อันสอดคล้องกับหลักความอำนาจรายได้ แต่ในทางตรงกันข้ามอัตราภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิตสำหรับการนำเข้ารถยนต์ที่สูง ย่อมก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี ทำให้ผู้บริโภคไปเลือกทำกิจกรรมที่เสียภาษีน้อยกว่า (การหลบหลีกภาษี) หรือเลือกที่จะไม่เสียภาษี (การหนีภาษี) อันไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจซึ่งเมื่อพิจารณาจากผลการจับกุมการลักลอบหนีภาษีของกรมศุลกากรทำให้รัฐไม่สามารถเก็บภาษีในส่วนนี้ ภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิตสำหรับการนำเข้ารถยนต์ไม่สามารถก่อให้เกิดความเป็นธรรมการจัดเก็บภาษีได้อย่างสิ้นเชิง อันเนื่องมาจากผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่เท่ากันต้องเสียภาษีในสัดส่วนที่แตกต่างกัน ในต่างประเทศกำหนดให้รถยนต์ทุกชนิดถูกจัดเก็บอัตราภาษีศุลกากรในอัตราเดียวกันและมีอัตราที่ต่ำกว่าของประเทศไทย ส่วนการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตมีการจัดเก็บภาษีสำหรับรถยนต์หรูไว้โดยเฉพาะโดยรถยนต์ทุกชนิดจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราเดียวกันภายใต้เกณฑ์ขั้นต่ำที่กำหนดไว้ ซึ่งสามารถก่อให้เกิดความเป็นธรรมและสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ¹²⁴

¹²³ จาก *มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการใช้พลังงานแสงอาทิตย์* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. (1)-(2)), โดย อนุชิตา หิรัญพานิช, 2554, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

¹²⁴ จาก *ปัญหาการหนีและหลบหลีกภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิต: ศึกษากรณีการหนีและหลบหลีกภาษีการนำเข้ารถยนต์* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. ๗), โดย วรศิลป์ สะแลแม, 2557, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.