

แนวทางการฮาร์โมนิซ์ภาษีสรรพสามิตในประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน EXCISE TAX HARMONIZATION IN ASEAN

ปฏิภาณ ตั้งวิจิตร

Patiparn Tungvijitr

นักศึกษาระดับปริญญาเอก หลักสูตรนิติศาสตรดุษฎีบัณฑิต

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ : patiparn.excise@hotmail.com

Graduate student of Doctor of Laws Program, Faculty of Law Thammasat University.

Email address : patiparn.excise@hotmail.com

Received : January 8, 2019

Accepted : March 28, 2019

บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาหาแนวทางการพัฒนาโครงสร้างการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนเปรียบเทียบกับแนวทางของสหภาพยุโรป โดยมุ่งเน้นศึกษาในส่วนของการกำหนดฐานภาษี อัตราภาษี และวิธีการคำนวณภาษีของประเทศไทยและประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน เพื่อนำไปสู่แนวทางการฮาร์โมนิซ์หรือการประสานกฎหมายภาษีสรรพสามิตของกลุ่มประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนตามแนวทางการร่วมมือทางด้านเศรษฐกิจในรูปแบบของการเป็นตลาดร่วม ภายใต้แนวความคิดในการจัดกฎระเบียบการค้าระหว่างประเทศสมาชิกทั้งหมดให้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน (Harmonization of Rules and Regulations) ผลการศึกษาพบว่ากลุ่มประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนมีระบบภาษีสรรพสามิตที่มีความแตกต่างกันค่อนข้างมาก จึงมีความจำเป็นที่จะต้องแก้ไขโครงสร้างการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตบางประการร่วมกัน นอกจากนี้ประเทศไทยในฐานะที่เป็นหนึ่งในสมาชิกอาเซียนก็มีความจำเป็นที่จะต้องแก้ไขปรับปรุงพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ในเรื่องฐานภาษี การกำหนดอัตราภาษี และวิธีการคำนวณภาษี ให้มีความเหมาะสม

คำสำคัญ

การฮาร์โมนิซ์กฎหมายภาษี, ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน, ภาษีสรรพสามิต

ABSTRACT

This paper aims to seek guidelines for developing the system of excise tax collection in the ASEAN member states and compare them to those used in the EU. The study focuses on the prescription of tax bases, tax rates, and tax calculation approaches in Thailand and other AEC Members. It also aims to scrutinize the feasibility of the harmonization of excise tax laws and regulations amongst the ASEAN member states which convey the idea of creating a single market within the AEC. The study illustrates the significant of excise tax system disparities amongst the ASEAN member states and leads to the conclusion that the revision and harmonization of excise tax systems within the region are needed. Furthermore, Thailand, as one of the ASEAN member states, needs to revise and amend the Excise Tax Act B.E. 2560 on the issues of tax base, tax rate, and tax calculation approach accordingly.

Keywords

Tax Harmonization, ASEAN Economic Community, Excise Tax

บทนำ

ในปัจจุบันกลุ่มประเทศอาเซียนจำนวน 10 ประเทศได้มีการรวมตัวกันเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน และต่างมีพันธะผูกพันที่จะต้องเปิดเสรีทางการค้าการลงทุนโดยการลดอุปสรรคด้านต่าง ๆ ให้เกิดการเคลื่อนย้ายสินค้าและบริการอย่างเสรีในรูปแบบของการรวมตัวกันทางเศรษฐกิจในระดับของการเป็นตลาดและฐานการผลิตเดียว เพื่อเพิ่มขีดความสามารถทางการค้าและการลงทุนในระดับภูมิภาคให้สามารถตอบสนองต่อการแข่งขันในระดับสากล ซึ่งแนวทางดังกล่าวได้นำมาสู่แนวความคิดในการจัดกฎระเบียบการค้าระหว่างประเทศสมาชิกทั้งหมดให้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน และทำให้ประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนเกิดความจำเป็นที่จะต้องพัฒนาระบบกฎหมายร่วมกันเพื่อลดอุปสรรคในทางภาษี ซึ่งรวมไปถึงการพัฒนากฎหมายภาษีสรรพสามิต ในฐานะที่เป็นหนึ่งในอุปสรรคทางภาษีที่มีถูกนำมาใช้เพื่อปกป้องอุตสาหกรรมภายในประเทศ รวมทั้งในฐานะที่เป็นภาษีทางอ้อมที่จะส่งผลกระทบต่อพฤติกรรมของผู้บริโภคโดยตรงทั่วทั้งตลาด

อย่างไรก็ตาม จากการศึกษพบว่ากลุ่มประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน ยังคงมีระบบภาษีสรรพสามิตที่มีความแตกต่างกันค่อนข้างมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องของการกำหนดฐานภาษี การกำหนดอัตราภาษี และวิธีการคำนวณภาษี อันถือเป็นหัวใจสำคัญของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต บทความนี้ จึงมุ่งเน้นที่จะหาแนวทางการพัฒนาโครงสร้างการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน เพื่อให้การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนทั้งในมุมมองของการรวมตัวทางเศรษฐกิจในระดับภูมิภาคและในมุมมองของประเทศสมาชิกเกิดการพัฒนาและสามารถประสานกฎระเบียบในเรื่องดังกล่าวเข้าด้วยกันได้ อันจะยอมช่วยส่งผลให้ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนสามารถบรรลุถึงวัตถุประสงค์ในการพัฒนารอบความร่วมมือทางด้านเศรษฐกิจในรูปแบบของการเป็นตลาดร่วมได้ในท้ายที่สุด

ทั้งนี้ก่อนที่จะเข้าสู่ในส่วนของสภาพปัญหาและแนวทางแก้ไข ผู้เขียนจะกล่าวถึงหลักการพื้นฐานของภาษีสรรพสามิตและหลักการฮาร์โมนิในกฎหมายภาษีสรรพสามิต โครงสร้างภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยในเรื่องของฐานภาษี อัตราภาษี และวิธีการคำนวณภาษี รวมทั้งการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของต่างประเทศ ซึ่งผู้เขียนจะอธิบายตามลำดับ

1. หลักการพื้นฐานของภาษีสรรพสามิตและหลักการฮาร์โมนิในกฎหมายภาษีสรรพสามิต

1.1 แนวคิดทั่วไปของภาษีสรรพสามิต

ภาษีสรรพสามิต (Excise Tax) เป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ที่จัดเก็บจากสินค้าและบริการเฉพาะอย่าง ซึ่งมีเหตุผลบางประการที่จะต้องรับภาระภาษีมากกว่าปกติ¹ ซึ่งโดยทั่วไปแล้วการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจะมีวัตถุประสงค์สำคัญในการจัดเก็บ 3 ประการ ได้แก่

(1) จัดเก็บเพื่อเป็นรายได้ของรัฐ โดยรัฐจะเลือกจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการบางประเภทที่มีแม้จะมีราคาสูงขึ้นจากการถูกจัดเก็บภาษี ผู้บริโภคก็ยังคงเลือกที่จะบริโภคสินค้าและบริการดังกล่าว ซึ่งเป็นไปตามหลักการที่รู้จักกันในชื่อ Ramsey Rule (1927)²

(2) จัดเก็บเพื่อการควบคุมและลดการบริโภค โดยภาษีสรรพสามิตจะถูกนำมาใช้เป็นเครื่องมือที่สำคัญอย่างหนึ่งในการลดปริมาณการบริโภคสินค้า เนื่องจากสินค้าบางประเภทนั้นเมื่อบริโภคเข้าไปแล้วจะก่อให้เกิดโทษต่อสุขภาพของผู้บริโภคและขัดต่อศีลธรรมอันดีของประชาชน เช่น ในกรณีของสินค้าสุรา ยาสูบ³ หรืออาจเป็นสินค้าที่เมื่อบริโภคแล้วจะก่อให้เกิดมลพิษต่อสิ่งแวดล้อม เช่น ในกรณีของสินค้าน้ำมัน เป็นต้น

¹ ชลธาร วิศรุตวงศ์, “รัฐควรเก็บภาษีสปาหรือไม่,” สามิตสาร, ฉบับที่ 5, ปีที่ 61, น.30 (พฤศจิกายน 2548).

² Stephen Smith, “Restraining the Golden Weed : Taxation and Regulation of Tobacco,” 64(4) FinanzArchiv, Public Finance Analysis, p.476-507 (2008).

³ ชลธาร วิศรุตวงศ์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1, น.30.

(3) เพื่อสะท้อนถึงต้นทุนจากผลกระทบภายนอกเชิงลบที่เกิดขึ้นกับสังคม ซึ่งเป็นไปตามหลักการที่รู้จักกันในชื่อ The Pigouvian prescription (Pigou 1918)⁴ โดยจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเพื่อนำผลกระทบภายนอกที่เกิดขึ้นกลับเข้าไปเป็นปัจจัยในการตัดสินใจของผู้ก่อผลกระทบ เพื่อให้สามารถตัดสินใจโดยมีดุลยภาพ (Optimal Decision)⁵

1.2 หลักการทางเศรษฐศาสตร์ที่มีผลต่อการกำหนดภาวะภาษีสรรพสามิต

จากการที่ภาษีสรรพสามิตมีลักษณะเป็นภาษีทางอ้อม การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจึงมีความเกี่ยวข้องเป็นอย่างยิ่งกับหลักการทางเศรษฐศาสตร์ในเรื่องของหลักความยืดหยุ่นของอุปสงค์ และหลักผลกระทบภายนอกเชิงลบอย่างไม่สามารถแยกออกจากกันได้ ซึ่งผู้เขียนจะอธิบายตามลำดับ ดังต่อไปนี้

(1) หลักความยืดหยุ่นของอุปสงค์ (Elastic Demand) และค่าความยืดหยุ่นของสินค้าที่มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

ความยืดหยุ่นของอุปสงค์ หมายถึง ค่ามาตรฐานที่ใช้วัดอัตราการเปลี่ยนแปลงของจำนวนการซื้อสินค้าและบริการชนิดใดชนิดหนึ่งเมื่อระดับราคาของสินค้านั้นเปลี่ยนแปลงไป หรือระดับรายได้ของผู้บริโภคเปลี่ยนแปลง หรือระดับราคาของสินค้าและบริการชนิดอื่นที่เกี่ยวข้องเปลี่ยนแปลง⁶ ทั้งนี้ โดยทั่วไปแล้วการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตซึ่งถือเป็นแหล่งรายได้สำคัญของรัฐบาลมักจะได้รับผลกระทบจากปัจจัยต่าง ๆ ซึ่งพิจารณาได้จากการตอบสนองต่อราคาที่เปลี่ยนแปลงไปของผู้บริโภคและผลกระทบจากการแทนที่กันของสินค้าทดแทน ดังนั้น การกำหนดนโยบายภาษีสรรพสามิตจึงต้องมุ่งพิจารณาการผลักระยะภาษีเป็นสำคัญ⁷ โดยจากผลการศึกษาทางเศรษฐศาสตร์พบว่าสินค้าที่เก็บภาษีสรรพสามิตส่วนใหญ่จะมีความยืดหยุ่นของอุปสงค์ต่อราคาต่ำ (Relatively Inelastic)⁸ ซึ่งแสดงให้เห็นว่าแม้ราคาขายของสินค้าจะมีราคาที่สูงขึ้น ปริมาณความต้องการซื้อก็ไม่เปลี่ยนแปลงจากเดิมมากนัก

(2) หลักผลกระทบภายนอกเชิงลบ (Negative Externalities) และผลกระทบของสินค้าที่มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

ผลกระทบภายนอกเชิงลบ (Negative Externalities) หมายถึงต้นทุนเพิ่มเติม (External Cost หรือ Spillover Cost) ที่เกิดต่อบุคคลที่สาม (Third Parties) จากกิจกรรมทางเศรษฐกิจ เป็นกิจกรรมที่บุคคลที่ได้รับผลกระทบทางอ้อมนั้นได้รับทำให้เกิดเป็นต้นทุนส่วนเพิ่มขึ้นมา โดยที่ราคาของตลาดไม่ได้มีการร่วมต้นทุนที่เกิดขึ้นต่อบุคคลอื่นนี้ไว้ด้วย⁹ ทั้งนี้ ในกรณีที่กลไกตลาดไม่สามารถแก้ไขปัญหาผลกระทบที่เกิดขึ้นได้ (Nonmarket Externalities) รัฐบาลก็มีความจำเป็นที่จะต้องเข้าไปแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นเพื่อรักษาผลประโยชน์ของสังคม¹⁰ ซึ่งอาจดำเนินการได้ผ่านมาตรการทางการคลังโดยการจัดเก็บภาษีเท่ากับต้นทุนส่วนที่เพิ่มขึ้น (Marginal External Cost)¹¹ โดยการจัดเก็บภาษีภายใต้หลักการดังกล่าวจะส่งทำให้ระดับต้นทุนของการผลิตและราคาขายสินค้ามีการขยับตัวเพิ่มสูงขึ้น และส่งผลให้ปริมาณความต้องการในการบริโภคสินค้าลดลง ซึ่งถือเป็นการกระตุ้นเตือนให้ตลาดรับรู้ถึงผลกระทบภายนอกที่เกิดขึ้นโดย

⁴ Sijbren Cnossen, *Theory and Practice of Excise Taxation : Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving*, (New York : Oxford, 2005) p.6.

⁵ ชลธาร วิศรุตวงศ์, “รายงานการประชุมองค์การศุลกากรโลกเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต (The World Customs Organization Excise Summit),” ใน *การประชุมองค์การศุลกากรโลกเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต*, จัดโดยองค์การศุลกากรโลก บรัสเซล เบลเยียม, 2555, น.1.

⁶ สุดารัตน์ พิมพ์รัตนกานต์, *เศรษฐศาสตร์เบื้องต้น*, (กรุงเทพมหานคร : ซีเอ็ดยูเคชั่น, 2557), น.66.

⁷ วันรัช มิ่งมณีนาคิน, *หลักเศรษฐศาสตร์จุลภาค*, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556), น.84.

⁸ International Tax and Investment Center, *APTF ASEAN Excise Tax Study Group Discussion Paper Including Tobacco, Alcohol, Non-alcohol & Automotive Chapters*, (Malaysia : ITIC, 2013), p.91-95.

⁹ Sijbren Cnossen, *supra note 4*, p.4.

¹⁰ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย*, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), น.101-102.

¹¹ Sijbren Cnossen, *supra note 4*, p.4.

ทางอ้อม¹² ดังนั้น ภาษีสรรพสามิตจึงเข้ามามีบทบาทในฐานะเป็นเครื่องมือทางการคลังของรัฐ เพื่อลดผลกระทบภายนอกเชิงลบดังกล่าว

1.3 หลักการฮาร์โมนิซิงกฎหมายภาษีสรรพสามิต

แนวความคิดในการฮาร์โมนิซิงกฎหมายให้เป็นหนึ่งเดียวกันในยุคปัจจุบันนี้มีแนวคิดมาจากความต้องการลดผลกระทบจากพรมแดนของรัฐ (National Boundaries) ให้น้อยลงกว่าเดิม¹³ ซึ่งอาจเกิดขึ้นได้หลายสาเหตุ ทั้งเหตุผลในทางการเมืองการปกครองที่มุ่งเน้นการลดความขัดแย้งระหว่างรัฐ และลดความกดดันด้านการแข่งขันทางเศรษฐกิจระหว่างกัน โดยต่อมาเหตุผลดังกล่าวได้นำมาสู่แนวความคิดในการฮาร์โมนิซิงกฎหมายในทางภาษี (Tax Harmonization) ซึ่งแม้ในปัจจุบันจะมีได้มีการให้คำจำกัดความ หรือคำนิยามของถ้อยคำดังกล่าวไว้อย่างชัดเจน แต่ก็มีความหมายอันเป็นที่เข้าใจกันโดยทั่วไปว่าใช้ เพื่อแสดงถึงการรวมตัวของระบบภาษีและการปรับระบบภาษีของรัฐสมาชิกในภูมิภาคเดียวกันที่มีความแตกต่างกันให้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน หรือมีความคล้ายคลึงกัน¹⁴

ทั้งนี้ หากพิจารณาถึงเหตุผลในเบื้องต้นแล้วจะเห็นได้ว่าการฮาร์โมนิซิงภาษีที่มาจากแนวคิดที่ว่าความแตกต่างของกฎหมายภาษีในประเทศต่าง ๆ ย่อมมีผลทำให้ค่าใช้จ่ายในการประกอบธุรกิจ (Transaction Costs) อันเกิดจากการวางแผนทางภาษี หรือปรับเปลี่ยนวิธีการในการประกอบธุรกิจให้เหมาะสมกับระบบภาษีของแต่ละประเทศเพิ่มสูงมากขึ้น ในขณะที่ทำให้ความเชื่อมั่นในการทำธุรกรรมข้ามพรมแดนและความสามารถในการแข่งขันของผู้ประกอบธุรกิจลดลง¹⁵ นอกจากนี้ ความแตกต่างของระบบภาษีระหว่างประเทศยังส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจซื้อสินค้าหรือรับบริการของผู้บริโภค เนื่องจากผู้บริโภคอาจเกิดความไม่แน่ใจหรือเกิดความวิตกกังวลเกี่ยวกับความคุ้มครอง และความรับผิดชอบทางภาษีของสินค้าและบริการดังกล่าว ซึ่งอาจกล่าวได้ว่าหากระบบภาษีในประเทศต่าง ๆ เป็นหนึ่งเดียวกันก็จะช่วยให้การค้าข้ามพรมแดนมีปริมาณที่เพิ่มมากขึ้น¹⁶ ดังนั้น การฮาร์โมนิซิงกฎหมายภาษีในบริบทดังกล่าวโดยทั่วไปจึงมุ่งเน้นในส่วนที่เป็นอุปสรรคสำคัญต่อการค้าระหว่างประเทศ รวมทั้งกรณีหากปล่อยให้มีความแตกต่างแล้วจะทำให้เกิดผลกระทบภายนอกเชิงลบ¹⁷ โดยตัวอย่างของการฮาร์โมนิซิงภาษีระหว่างประเทศที่สำคัญในปัจจุบัน ได้แก่ กรณีการฮาร์โมนิซิงภาษีของกลุ่มสหภาพยุโรป ซึ่งมุ่งเน้นถึงในส่วนของการเชื่อมต่อกันของตลาดภายในในฐานะที่เป็นตลาดเดียวกัน (Single Internal Market)¹⁸ เพื่อให้การทำงานของตลาดดังกล่าวเป็นไปอย่างราบรื่นและไม่เกิดอุปสรรคในการดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจข้ามพรมแดน¹⁹ โดยภายใต้บริบทดังกล่าวนี้ การฮาร์โมนิซิงภาษีของสหภาพยุโรปในปัจจุบันจึงมุ่งเน้นที่จะฮาร์โมนิซิงภาษีทางอ้อมในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต ในฐานะที่มีส่วนร่วมในการดำเนินธุรกิจของตลาดภายในอย่างมีนัยสำคัญ²⁰

จากบริบททั้งหลายดังกล่าวอาจกล่าวได้ว่าการฮาร์โมนิซิงภาษีนั้น ไม่ได้หมายความว่าต้องมีการจัดเก็บภาษีที่เหมือนกันทั้งหมดแต่อย่างใด หากแต่การฮาร์โมนิซิงภาษีมุ่งเน้นเกี่ยวข้องอย่างใกล้ชิดกับการเป็นตลาดเดียวกัน

¹² เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 10*, น.103-104.

¹³ สถาบันระหว่างประเทศเพื่อการค้าและการพัฒนา, “รายงานการศึกษาวิจัยฉบับสมบูรณ์ (Final Report) เรื่อง การเตรียมความพร้อมด้านกฎหมายของไทยในการเข้าสู่ประชาคมอาเซียน,” (โครงการศึกษาวิจัยเสนอต่อสำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, 2559), น.19-20.

¹⁴ Danuše Nerudova, “Tax competition and tax harmonization in the European Union,” 52(6) *Acta Universitatis Agricoltae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 52, p.135-136 (2004).

¹⁵ สถาบันระหว่างประเทศเพื่อการค้าและการพัฒนา, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 13*, น.19-21.

¹⁶ *เพ็ญอ้อ*, น.20.

¹⁷ *เพ็ญอ้อ*, น.21-22.

¹⁸ Danuše Nerudova, *supra note 14*, p.140-141.

¹⁹ EUR-Lex, “Tax Harmonization,” Retrieved on February 27, 2018, from http://eur-lex.europa.eu/summary/glossary/tax_harmonisation.html,

²⁰ Danuše Nerudova, *supra note 14*, p.137.

และโครงสร้างการดำเนินงานของตลาดดังกล่าว²¹ การอาร์โมไนซ์ภาษีจึงเป็นการจัดอุปสรรคและความแตกต่างทางภาษีระหว่างรัฐสมาชิกในภูมิภาคเดียวกัน โดยปรับระบบภาษีที่มีความแตกต่างกันให้เป็นไปในแนวทางเดียวกันหรือมีความคล้ายคลึงกัน เพื่อให้สามารถบรรลุถึงนโยบายหรือเป้าหมายที่กำหนดไว้ร่วมกัน

2. โครงสร้างภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยในเรื่องของฐานภาษี อัตราภาษี และวิธีการคำนวณภาษี

องค์ประกอบในเรื่องของฐานภาษีสรรพสามิต อัตราภาษีของสินค้าที่มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต และวิธีการคำนวณภาษีสรรพสามิต อันถือเป็นสาระสำคัญในการพิจารณาโครงสร้างในทางภาษีของประเทศไทย²² ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 สามารถแยกพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

2.1 ฐานภาษีสรรพสามิต

ในเรื่องของฐานภาษีสำหรับสินค้าอันเป็นประเด็นหลักในการศึกษา พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็นฐานภาษีตามปริมาณ ซึ่งคำนวณตามหน่วย ตามน้ำหนักสุทธิ หรือตามปริมาณสุทธิของสินค้านั้น²³ และฐานภาษีตามมูลค่า ซึ่งนำราคาขายปลีกแนะนำ (Suggested Retail Price) มาใช้เป็นมูลค่าในการคำนวณภาษี

2.2 อัตราภาษีสรรพสามิต

อัตราภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยจะถูกกำหนดไว้บัญชีพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตท้ายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ในรูปแบบของอัตราสูงสุดที่จะใช้ในการบริหารการจัดเก็บภาษี หรือที่เรียกว่า “เพดานอัตราภาษี” (Ceiling Rate) อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 5 ได้ให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังในการออกกฎกระทรวงเพื่อกำหนดพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตที่ใช้ในการจัดเก็บอีกครั้ง และมาตรา 109 แห่งพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวก็ยังได้ให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยอนุมัติของคณะรัฐมนตรีในฐานะของฝ่ายบริหารในการประกาศให้ลดหรือยกเว้นอัตราภาษี ดังนั้น หากต้องการทราบอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บจริงจึงจะต้องตรวจสอบจากกฎกระทรวงซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 5 ประกอบกับประกาศกระทรวงการคลังซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 109 ดังกล่าว

2.3 วิธีการคำนวณภาษีสรรพสามิต

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ได้กำหนดหลักเกณฑ์วิธีการคำนวณภาษีสรรพสามิตซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ประการ ได้แก่ ประการแรก วิธีการคำนวณภาษีโดยพิจารณาจากฐานภาษี ซึ่งกำหนดให้คำนวณภาษีทั้งตามปริมาณและตามมูลค่า หรือแบบผสม (Mix System) กับสินค้าทุกชนิด²⁴ และประการที่สอง วิธีการคำนวณภาษีโดยพิจารณาจากอัตราภาษี ซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงมาใช้ในการคำนวณภาษีแบบอัตราแยกนอก (Exclusive Tax Rate) โดยตัดข้อความที่กำหนดให้ “การเสียภาษีตามมูลค่านั้นให้รวมภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระด้วย” ออกจากบทบัญญัติของกฎหมาย

3. การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของต่างประเทศ

ในเรื่องของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของต่างประเทศนั้น ผู้เขียนจะอธิบายถึงการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตใน 2 ระดับ ได้แก่ การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในระดับของสหภาพยุโรป และการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในกลุ่มประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน

3.1 การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในระดับของสหภาพยุโรป

การกำหนดโครงสร้างของกฎหมายภาษีสรรพสามิตของสหภาพยุโรปจะเป็นไปตาม Council Directive 2008/118/EC ซึ่งจะมีการอาร์โมไนซ์หลักเกณฑ์โครงสร้างทางภาษีที่มีความสำคัญในบางเรื่องของประเทศสมาชิกให้มี

²¹ *ibid*, p.136.

²² เด็กท่าพระจันทร์, “คลีนิกกฎหมาย,” *สามิตสาร*, ฉบับที่ 2, ปีที่ 55, น.71-72 (มีนาคม-เมษายน 2542).

²³ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 20

²⁴ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 16

ความสอดคล้องกัน²⁵ โดยมุ่งเน้นไปที่การอำนวยความสะดวกในการเคลื่อนย้ายสินค้าสรรพสามิตระหว่างประเทศสมาชิกเป็นหลัก เพื่อช่วยให้การดำเนินธุรกรรมการค้าซื้อขายสินค้า และบริการผ่านพรมแดนภายในสหภาพยุโรปเป็นไปอย่างสะดวก และเสรี ตลอดจนหลีกเลี่ยงการบิดเบือนในการแข่งขันระหว่างประเทศสมาชิก²⁶ เช่น ในเรื่องของการนำพิกัดอัตราศุลกากรในระบบ Harmonize (The Harmonized Commodity Description and Coding System : HS Code) มาใช้เพื่อหลีกเลี่ยงความแตกต่างในด้านภาษาและความแตกต่างในการจำแนกประเภทสินค้า เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม นอกจากการกำหนดโครงสร้างพื้นฐานตามที่ได้กำหนดไว้ใน Council Directive 2008/118/EC แล้ว สหภาพยุโรปยังได้มีการออก Directive ที่กำหนดหลักการในทางกฎหมายเพื่อใช้กับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าบางประเภทไว้เป็นการเฉพาะ ซึ่งรวมไปถึงการกำหนดอัตราภาษีขั้นต่ำ²⁷ และวิธีการคำนวณภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้า 3 ประเภท อันประกอบด้วย ผลิตภัณฑ์พลังงาน ผลิตภัณฑ์แอลกอฮอล์ และผลิตภัณฑ์ยาสูบ ดังต่อไปนี้

(1) กรณีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากผลิตภัณฑ์พลังงานหรือสินค้าน้ำมัน อันเป็นไปตาม Council Directives 2003/96/EC ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อลดปริมาณการปล่อยก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์และก๊าซเรือนกระจก²⁸ โดยกำหนดให้ใช้วิธีการคำนวณภาษีตามปริมาณ²⁹ อันสะท้อนให้เห็นถึงวัตถุประสงค์ในการมุ่งเน้นจำกัดผลกระทบทางด้านสิ่งแวดล้อมที่เกิดขึ้นจากการบริโภคสินค้าดังกล่าว

(2) กรณีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากผลิตภัณฑ์แอลกอฮอล์ ซึ่งอยู่ภายใต้ Council Directive 92/83/EEC และ Council Directive 92/84/EEC โดย Council Directive 92/84/EEC นอกจากจะกำหนดถึงอัตราภาษีสรรพสามิตขั้นต่ำแล้ว³⁰ ยังได้กำหนดถึงหลักการสำคัญที่กล่าวไว้ว่า “หลักเกณฑ์พื้นฐานที่เหมาะสมที่สุดสำหรับการจัดเก็บภาษีเอทิลแอลกอฮอล์คือการจัดเก็บจากปริมาณของแอลกอฮอล์บริสุทธิ์ รวมทั้งหลักเกณฑ์พื้นฐานที่เหมาะสมที่สุดสำหรับการจัดเก็บภาษีไวน์คือปริมาณของผลิตภัณฑ์สำเร็จรูป ในขณะที่การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเบียร์จะพิจารณาจากปริมาณแอลกอฮอล์ของผลิตภัณฑ์”³¹ ซึ่งถือเป็นการรับรองถึงเจตนารมณ์ของสหภาพยุโรปในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ โดยภายใต้หลักการดังกล่าวการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากเครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์ของสหภาพยุโรปจะต้องคำนวณจากอัตราตามปริมาณโดยไม่ขึ้นอยู่กับมูลค่าหรือราคาขาย

²⁵ EUR-Lex, “Taxation,” Retrieved on May 16, 2017, from https://europa.eu/european-union/topics/taxation_en

²⁶ จุมพล ริมสาคร, “การปรับปรุงแก้ไขกฎหมายภาษีสรรพสามิตเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารการจัดเก็บภาษี,” (ผลงานเพื่อประเมินและแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งที่ปรึกษาด้านการพัฒนาและบริหารการจัดเก็บภาษี เสนอต่อกรมสรรพสามิต, 2556), น.35.

²⁷ สถาบันที่ปรึกษาเพื่อพัฒนาประสิทธิภาพในราชการ, “รายงานสรุปผลการศึกษาดูงานในประเทศและต่างประเทศ ฉบับสมบูรณ์ (รายงานเล่มที่ 1) โครงการเตรียมความพร้อมระบบภาษีสรรพสามิตรองรับประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน,” (โครงการศึกษาวิจัยเสนอต่อกรมสรรพสามิต, 2558), น.(ง – 10)

²⁸ จุมพล ริมสาคร, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 26*, น.37-41.

²⁹ Council Directives 2003/96/EC Restructuring The Community Framework for The Taxation of Energy Products and Electricity

³⁰ จุมพล ริมสาคร, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 26*, น.41-43.

³¹ Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on The Approximation of The Rates of Excise Duty on Alcohol and Alcoholic Beverages

“Whereas the most appropriate basis for levying duty on ethyl alcohol is the volume of pure alcohol ; Whereas the most appropriate basis for levying duty on wine and intermediate products is the volume on the finished product ; Whereas the methods of taxing beer within the Member States vary, and it is possible to permit this variation to continue, in particular by laying down a minimum rate expressed as a charge related both to the original gravity and to the alcoholic content of the product ;”

(3) กรณีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากผลิตภัณฑ์ยาสูบ ซึ่งอยู่ภายใต้ Council Directive 2011/64/EU โดยสหภาพยุโรปได้กำหนดให้ใช้วิธีการคำนวณภาษีแบบผสม (Mix System) กับบุหรี่ซิการ์เรต ในขณะที่หากเป็นกรณีของผลิตภัณฑ์ยาสูบอื่น ๆ ที่ไม่ใช่บุหรี่ซิการ์เรต ประเทศสมาชิกจะมีอิสระที่สามารถเลือกวิธีการคำนวณภาษีได้ทั้งตามปริมาณ หรือตามมูลค่า หรืออาจใช้ผสมผสานกันทั้งสองวิธี³²

3.2 การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในกลุ่มประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน

ในหัวข้อนี้จะเป็นการกล่าวถึงการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของประเทศสมาชิกอาเซียน ในเรื่องของฐานภาษี อัตราภาษี และวิธีการคำนวณภาษี โดยผู้เขียนจะนำข้อมูลของแต่ละประเทศมาเปรียบเทียบ เพื่อให้เห็นถึงความแตกต่าง และแนวโน้มของการกำหนดฐานภาษี การกำหนดอัตราภาษี และการกำหนดวิธีการคำนวณภาษี ในกลุ่มประเทศสมาชิกอาเซียน

3.2.1 การกำหนดฐานภาษีของประเทศสมาชิกอาเซียน

ในประเด็นเกี่ยวกับการกำหนดฐานภาษีนั้น จากการศึกษาพบว่า การกำหนดฐานภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าของกลุ่มประเทศสมาชิกอาเซียนมีความแตกต่างหลากหลายกันเป็นอย่างมาก โดยแม้ประเทศส่วนใหญ่ อันได้แก่ ประเทศมาเลเซีย กัมพูชา ลาว พม่า และเวียดนาม มีแนวโน้มการกำหนดให้ใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม (Ex-factory Price) เป็นฐานในการคำนวณภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตในประเทศ และการใช้ราคาซีไอเอฟ (C.I.F. Price) เป็นฐานในการคำนวณภาษีสำหรับสินค้านำเข้า แต่ก็ยังคงมีบางประเทศที่ได้มีการกำหนดให้ใช้ราคาหรือมูลค่าที่ได้จากลักษณะพิเศษทางโครงสร้างภาษีเป็นฐานภาษีตามมูลค่า เช่น ในกรณีของประเทศฟิลิปปินส์ซึ่งมีลักษณะการกระจายสินค้าในรูปแบบของร้านค้าปลีกที่มีความชัดเจนเมื่อเทียบกับอีกหลายประเทศ เช่น ประเทศเวียดนาม พม่า และลาว ได้มีการแบ่งแยกราคาที่ใช้ในการคำนวณภาษีตามมูลค่าออกเป็นกรณีที่ใช้กับสินค้าทั่วไปซึ่งจะพิจารณาจากราคาขายรวม (Gross Selling Price)³³ ในขณะที่กรณีสินค้าเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ และยาสูบ จะพิจารณาตามราคาขายปลีกสุทธิ (Net Retail Price: NRP)³⁴ ซึ่งจะมีการตรวจสอบจากซูเปอร์มาเก็ตขนาดใหญ่ 5 แห่ง ในเขตเมืองมะนิลา³⁵ หรือแม้แต่ในกรณีของประเทศไทยที่ใช้ราคาขายปลีกแนะนำเป็นฐานในการคำนวณภาษีตามมูลค่า และต้องมีการออกสำรวจราคาขายปลีกจากสถานที่ขายสินค้า ซึ่งได้มีการกำหนดไว้ 8 แห่ง เป็นต้น ซึ่งความแตกต่างของการกำหนดฐานภาษีดังกล่าวทำให้เกิดโครงสร้างการบริหารการจัดเก็บภาษีอันเป็นลักษณะเฉพาะที่ใช้ได้กับเพียงแต่บางประเทศเท่านั้น

3.2.2 การกำหนดอัตราภาษีของประเทศสมาชิกอาเซียน

ในประเด็นเกี่ยวกับการกำหนดอัตราภาษีนั้น ผู้เขียนจะเปรียบเทียบการกำหนดอัตราภาษีของกลุ่มประเทศสมาชิกอาเซียน โดยยกตัวอย่างจากโครงสร้างอัตราภาษีในสินค้าหลัก 5 ประเภทที่มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในภูมิภาค ซึ่งประกอบไปด้วย สินค้าเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ สินค้ารถยนต์ สินค้าน้ำมัน สินค้ายาสูบ และสินค้าเครื่องดื่มดังต่อไปนี้

(1) กรณีสินค้าเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ ประเทศส่วนใหญ่ อันได้แก่ กัมพูชา ลาว พม่า และเวียดนาม มีแนวโน้มที่กำหนดให้มีอัตราภาษีเฉพาะตามมูลค่าซึ่งเป็นไปตามวิธีการคำนวณภาษีของประเทศที่มีความเจริญทางเศรษฐกิจน้อย ในขณะที่แนวโน้มในลำดับที่รองลงมา อันได้แก่ มาเลเซีย ไทย และฟิลิปปินส์ (ในกรณีสุราเท่านั้น) จะกำหนดให้มี

³² European Commission, “Excise Duties: Tobacco Legislation,” Retrieved on April 15, 2018, from https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-tobacco/excise-duties-tobaccolegislation_en

³³ The National Internal Revenue Code of the Philippines, Section 130 Filing of Return and Payment of Excise Tax on Domestic Products

³⁴ Philippines Revenue Regulations No. 17-2012, Section 3 Revised Rates and Bases of The Specific Tax

³⁵ Philippines Revenue Regulations No. 17-2012, Section 2 Definition of Term

โครงสร้างอัตราภาษีผสมระหว่างอัตราตามปริมาณและอัตราตามมูลค่า ในขณะที่บรูไน สิงคโปร์ และอินโดนีเซีย จะกำหนดโครงสร้างอัตราภาษีที่มีความเรียบง่ายโดยกำหนดเฉพาะอัตราตามปริมาณซึ่งขึ้นอยู่กับปริมาตรหรือสัดส่วนของแอลกอฮอล์เท่านั้น

(2) กรณีสินค้ารถยนต์ ประเทศส่วนใหญ่ อันได้แก่ มาเลเซีย กัมพูชา ลาว และพม่า มีแนวโน้มที่จะกำหนดอัตราภาษีโดยจำแนกตามประเภทของรถยนต์ร่วมกับขนาดของเครื่องยนต์หรือความจุของกระบอกสูบ แต่ก็ยังมีบางประเทศที่กำหนดโครงสร้างภาษีโดยมีรายละเอียดที่แตกต่างออกไป เช่น กรณีสิงคโปร์ที่จำแนกตามขนาดของเครื่องยนต์เท่านั้น หรือกรณีบรูไนที่กำหนดอัตราภาษีตามมูลค่าในอัตราเดียวที่ร้อยละ 20 โดยไม่คำนึงถึงประเภทของรถยนต์หรือขนาดของเครื่องยนต์แต่อย่างใด³⁶ หรือในกรณีของฟิลิปปินส์ที่คำนึงถึงแต่เฉพาะมูลค่า หรือราคาขายของรถยนต์ ในขณะที่บางประเทศก็มีการกำหนดโครงสร้างที่มีความสลับซับซ้อน เช่น กรณีประเทศไทยที่มีการกำหนดโครงสร้างโดยคำนึงจากประเภทรถยนต์ ความจุของกระบอกสูบ การปล่อยก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์ มาตรฐานความปลอดภัย และพลังงานที่ใช้ หรือกรณีอินโดนีเซียที่นอกจากจะแบ่งตามประเภทของรถยนต์แล้ว ยังมีการแบ่งออกเป็นทั้งตามระบบขับเคลื่อน ระบบเครื่องยนต์ และขนาดเครื่องยนต์ด้วย เป็นต้น

(3) กรณีสินค้าน้ำมัน ประเทศใหญ่ อันได้แก่ กัมพูชา ลาว พม่า และเวียดนาม จะใช้เฉพาะอัตราภาษีตามมูลค่าเท่านั้น โดยไม่ได้นำวัตถุประสงค์การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตที่นำมามุมมองในเรื่องของผลกระทบต่อภายนอกเชิงลบที่เกิดขึ้นกับสิ่งแวดล้อมและพลังงาน เช่น การเพิ่มขึ้นของปริมาณมลพิษ และการลดลงของพลังงานธรรมชาติมาพิจารณาประกอบแต่อย่างใด

(4) กรณีสินค้ายาสูบ ประเทศส่วนใหญ่ อันได้แก่ กัมพูชา ลาว พม่า และเวียดนาม มีแนวโน้มที่จะกำหนดให้อัตราภาษีเฉพาะตามมูลค่าเท่านั้น ประเทศมาเลเซียจะกำหนดให้มีโครงสร้างอัตราภาษีผสม ซึ่งถือว่าค่อนข้างมีความซับซ้อนในระดับหนึ่ง แต่จะมีการจำแนกประเภทสินค้าที่คล้ายคลึงกับประเทศบรูไน ซึ่งเป็นประเทศที่กำหนดให้อัตราภาษีเฉพาะตามปริมาณเท่านั้น ในกรณีของฟิลิปปินส์ส่วนใหญ่จะกำหนดไว้เฉพาะอัตราภาษีตามปริมาณเป็นหลักเช่นเดียวกับประเทศบรูไน และประเทศสิงคโปร์ เว้นแต่ในกรณีของบาหลีซึ่งจะมีการกำหนดอัตราภาษีตามมูลค่าร้อยละ 20 ไว้ด้วย กรณีของประเทศไทยจะมีการจำแนกอัตราภาษีออกตามประเภทสินค้ายาสูบ ราคาขาย (กรณีซิการ์เรต) และแหล่งที่มา (กรณียาเส้น) ในขณะที่กรณีของประเทศอินโดนีเซียแม้จะมีการกำหนดอัตราเพียงเฉพาะตามปริมาณ แต่ก็ถือว่าเป็นประเทศที่มีโครงสร้างอัตราภาษียาสูบที่มีความซับซ้อนมากที่สุด เนื่องจากมีการจำแนกอัตราภาษีออกทั้งตามประเภทสินค้ายาสูบ วัตถุประสงค์ วิธีการผลิต จำนวนในการผลิตต่อปี และราคาขายส่งต่อมวน (ยกเว้นซิการ์ที่จะไม่มีการแบ่งตามจำนวนการผลิต)

(5) กรณีสินค้าเครื่องดื่ม ประเทศส่วนใหญ่ อันได้แก่ กัมพูชา ลาว จะใช้เฉพาะอัตราภาษีตามมูลค่าเท่านั้น โดยกัมพูชาจะกำหนดโครงสร้างอัตราภาษีชั้นเดียวในอัตราภาษีตามมูลค่าร้อยละ 10³⁷ ในขณะที่ลาวจะกำหนดอัตราภาษีนี้อัตถมและน้ำโซดาที่อัตราร้อยละ 5 และกำหนดอัตราภาษีสำหรับเครื่องดื่มชูกำลังที่อัตราร้อยละ 10³⁸ ในขณะที่ประเทศไทยกำหนดให้มีโครงสร้างอัตราภาษีผสม โดยจะแบ่งอัตราภาษีออกตามประเภทเครื่องดื่ม ปริมาณน้ำตาล และราคาขายของเครื่องดื่มชนิดนั้น ๆ

3.2.3 การกำหนดวิธีการคำนวณภาษีของประเทศสมาชิกอาเซียน

3.2.3.1 กรณีการกำหนดวิธีการคำนวณภาษีโดยพิจารณาจากฐานภาษี จากการศึกษาพบว่า ประเทศส่วนใหญ่ที่มีการพัฒนาเศรษฐกิจในระดับที่ค่อนข้างสูง เช่น บรูไน และสิงคโปร์ จะมีแนวโน้มที่ใช้วิธีการคำนวณภาษีสรรพสามิตระบบขั้นเดียวที่ไม่ซับซ้อนที่สุด โดยใช้วิธีการคำนวณภาษีตามปริมาณกับสินค้าในกลุ่มที่ส่งผลกระทบต่อสุขภาพ สังคม สิ่งแวดล้อม และพลังงาน และใช้วิธีการคำนวณภาษีตามมูลค่ากับสินค้าที่มีลักษณะฟุ่มเฟือย อันเป็น

³⁶ Brunei Excise Duties Oder 2007, Chapter 87 Vehicles, other than railway or tramway rolling-stock, and parts thereof and accessories thereof

³⁷ PricewaterhouseCoopers, Cambodia Pocket Tax Book 2015, (Phnom Penh : PwC, 2015), p.13.

³⁸ Lao Tax Law No. 05/NA, Article 20 Rates of Excise Tax

การกำหนดโครงสร้างการจัดเก็บภาษีโดยคำนึงถึงวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีจากสินค้าแต่ละประเภท ซึ่งตรงกันข้ามกับประเทศที่มีการพัฒนาทางเศรษฐกิจน้อย เช่น พม่า ลาว เวียดนาม และกัมพูชา ที่มีแนวโน้มใช้วิธีการคำนวณภาษีตามมูลค่าโดยไม่คำนึงถึงวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีจากสินค้าแต่ละประเภท ในขณะที่บางประเทศ เช่น มาเลเซียและไทย ได้กำหนดให้ใช้วิธีการคำนวณภาษีแบบผสม (Mix System) เช่นเดียวกับในกรณีของฟิลิปปินส์ซึ่งใช้กับในกรณีของสุราอีกด้วย

3.2.3.2 กรณีการกำหนดวิธีการคำนวณภาษีโดยพิจารณาจากอัตราภาษี จากการศึกษาพบว่า ประเทศส่วนใหญ่แทบทั้งหมดในกลุ่มประเทศสมาชิกอาเซียนจะใช้วิธีการคำนวณภาษีแบบแยกนอก เว้นแต่ในกรณีของประเทศไทยที่แม้ในปัจจุบันจะยกเลิกการใช้วิธีการคำนวณภาษีแบบรวมในแล้วก็ตาม แต่การที่ประเทศไทยได้เปลี่ยนแปลงมาใช้ราคาขายปลีกแนะนำ และกำหนดให้ยกเว้นไม่รวมถึงเฉพาะภาษีมูลค่าเพิ่ม³⁹ ก็ส่งผลให้ภาระภาษีอื่น ๆ ซึ่งรวมถึงภาษีสรรพสามิต ยังไม่ถูกถอดออกจากโครงสร้างของราคาขายปลีกแนะนำ และทำให้โครงสร้างราคาขายปลีกแนะนำดังกล่าวยังเป็นการคำนวณภาษีแบบรวมในโดยสภาพอยู่เช่นเดิม ซึ่งแตกต่างจากกรณีของประเทศฟิลิปปินส์ที่แม้จะมีใช้ราคาขายปลีกสุทธิแต่ก็มีการกำหนดยกเว้นให้ไม่รวมถึงทั้งภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตไว้อย่างชัดเจน⁴⁰

4. ข้อจำกัดในการฮาร์โมนิซ์ภาษีสรรพสามิตในกลุ่มประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนและแนวทางการแก้ไข

ในส่วนของบริษัทเรานั้น ผู้เขียนได้แบ่งประเด็นปัญหาการพิจารณาในเรื่องการกำหนดแนวทางในการฮาร์โมนิซ์ภาษีสรรพสามิตของประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนและแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวออกเป็น 2 ประเด็นหลัก ได้แก่ ประเด็นแรก ข้อจำกัดในการฮาร์โมนิซ์ภาษีสรรพสามิตของกลุ่มประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนอันเกิดจากโครงสร้างและการรวมกลุ่มทางเศรษฐกิจ รวมทั้งโครงสร้างการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของกลุ่มประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน ในเรื่องของฐานภาษี การกำหนดอัตราภาษี และวิธีการคำนวณภาษี และประเด็นที่สอง ข้อจำกัดในเรื่องโครงสร้างการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในบริบทของประเทศไทยในฐานะประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน ซึ่งผู้เขียนจะได้อธิบายรายละเอียดของปัญหาและแนวทางแก้ไขดังกล่าวตามลำดับ

4.1 ข้อจำกัดในการฮาร์โมนิซ์ภาษีสรรพสามิตของกลุ่มประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน

4.1.1 ข้อจำกัดทางโครงสร้างและการรวมกลุ่มของประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน

4.1.1.1 ข้อจำกัดในเรื่องของรูปแบบการรวมตัวกันทางเศรษฐกิจ

การรวมตัวทางเศรษฐกิจของประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนเป็นเพียงการตั้งเป้าหมายในการพัฒนาสู่การรวมตัวในรูปแบบของตลาดร่วม ในขณะที่สหภาพยุโรปมีการรวมตัวในรูปแบบที่อยู่ระหว่างสหภาพทางเศรษฐกิจ และสหภาพทางเศรษฐกิจเหนือชาติ⁴¹ ส่งผลให้ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนมีระดับการรวมตัวที่ต่ำกว่าและไม่เหนียวแน่นเท่าสหภาพยุโรป นอกจากนี้ การที่ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนยังไม่เคยมีการพัฒนาอัตราภาษีศุลกากรสำหรับการค้ากับประเทศนอกกลุ่มในอัตราเดียวกัน อันเป็นลักษณะสำคัญที่ควรเกิดขึ้นก่อนการเป็นตลาดร่วม ก็ยิ่งทำให้ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนมีความไม่เป็นหนึ่งเดียวกันเพียงพอ เนื่องจากขาดปัจจัยสำคัญในการใช้นโยบายการค้าและภาษีร่วมกัน⁴² ซึ่งในประเด็นดังกล่าวนี้ผู้เขียนเห็นว่าประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนควรที่จะต้องมีการพัฒนาอัตราภาษีศุลกากรสำหรับการค้ากับประเทศนอกกลุ่มในอัตราเดียวกันก่อนเป็นอันดับแรก เนื่องจากการพัฒนาอัตราภาษีศุลกากรดังกล่าวจะช่วยให้ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนเกิดการใช้นโยบายการค้า และภาษีร่วมกัน และยังทำให้การค้ากับประเทศนอกตลาดร่วมขยายตัว นอกจากนี้การพัฒนาารรวมตัวทางเศรษฐกิจไปตามลำดับแต่ละขั้นย่อม

³⁹ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 17

⁴⁰ Philippines Revenue Regulations No. 17-2012, Section 2 Definition of Term

⁴¹ Klaus-Dieter BORCHARDT, *The ABC of European Union law*, (Luxembourg : European Union, 2010) p.33.

⁴² วัลย์ลดา วิวัฒน์พนชาติ, *สถาบันการค้าระหว่างประเทศ*, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2554), น.82.

ที่จะทำให้เกิดกระบวนการในการเรียนรู้และแก้ไขปัญหาาร่วมกัน ซึ่งสามารถช่วยพัฒนาการรวมตัวทางเศรษฐกิจของประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนให้มีความเหนียวแน่นและเป็นหนึ่งเดียวกันมากยิ่งขึ้น

4.1.1.2 ข้อจำกัดในเรื่องของกฎเกณฑ์ที่ใช้บังคับภายใน

จากการที่กฎบัตรอาเซียน (ASEAN Charter) เป็นเพียงการกำหนดข้อปฏิบัติอย่างเป็นทางการของประเทศสมาชิก แต่ไม่ได้มีการจัดตั้งองค์กรในลักษณะเหนือรัฐขึ้นมาเช่นเดียวกับกรณีของสหภาพยุโรป ทำให้ประเทศสมาชิกอาเซียนแต่ละประเทศมีฐานะที่เท่าเทียมกัน และทรงไว้ซึ่งอำนาจอธิปไตย และส่งผลให้กฎเกณฑ์ที่ใช้บังคับภายในของประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนเป็นเพียงการอาศัยความร่วมมือระหว่างกันเท่านั้น⁴³ โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนอยู่ภายใต้หลักการฉันทามติ (Consensus) และหลักการไม่แทรกแซงซึ่งกันและกัน (Non-interference)⁴⁴ ก็ยิ่งทำให้แนวความคิดในการฮาร์โมนิซ์ภาษีร่วมกันเกิดขึ้นได้ยาก เนื่องจากไม่มีกฎเกณฑ์ที่ใช้บังคับภายในที่มีสภาพบังคับให้รัฐสมาชิกต้องดำเนินการตาม โดยในประเด็นดังกล่าวนี้ ผู้เขียนเห็นว่าประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนมีความจำเป็นที่จะต้องนำหลักการทำสนธิสัญญามาใช้เพื่อกำหนดกลไกการดำเนินการภายในให้มีสภาพบังคับเป็นรูปธรรม โดยอาจจัดทำในรูปแบบของการเป็นความตกลง (Agreement) ระหว่างประเทศ เช่นเดียวกับในกรณีของความตกลงอาเซียนด้านศุลกากร (ASEAN Agreement on Customs)⁴⁵ เพื่อช่วยให้การฮาร์โมนิซ์กฎหมายภาษีสรรพสามิตสามารถเป็นไปได้ง่ายขึ้นในทางปฏิบัติ โดยการจัดทำความตกลงเพื่อฮาร์โมนิซ์ภาษีสรรพสามิตดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่าอย่างน้อยควรจะต้องมีการกำหนดถึงหลักการสำคัญในเรื่องของขอบเขต และความหมายของภาษีสรรพสามิต แนวทางการจัดการกับสินค้าแต่ละชนิด หลักเกณฑ์เงื่อนไขในการได้รับสิทธิประโยชน์ในทางภาษี ข้อกำหนดในเรื่องการเคลื่อนย้ายสินค้า จุดความรับผิดชอบในการเสียภาษี บทเฉพาะกาลและบทกำหนดโทษ รวมทั้งอาจมีการจัดตั้งหน่วยงานขึ้นมาดูแลการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตภายในตลาดในรูปของคณะกรรมการภาษีสรรพสามิต (Committee on Excise Duty) เช่นเดียวกับในกรณีของสหภาพยุโรป

4.1.2 ปัญหาการกำหนดฐานภาษี อัตราภาษี และวิธีการคำนวณภาษีของประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน

4.1.2.1 ปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดฐานภาษี

ดังที่ผู้เขียนได้กล่าวมาแล้วในเรื่องของการกำหนดฐานภาษีของประเทศสมาชิกอาเซียนว่าการกำหนดฐานภาษีของอาเซียนมีความแตกต่างหลากหลายกันเป็นอย่างมาก ซึ่งแม้ความแตกต่างหลากหลายดังกล่าวจะทำให้เกิดโครงสร้างการบริหารการจัดเก็บภาษีอันเป็นลักษณะเฉพาะที่ใช้ได้กับเพียงแต่บางประเทศเท่านั้น แต่อย่างไรก็ตามเมื่อนำหลักการฮาร์โมนิซ์กฎหมายภาษีสรรพสามิตมาพิจารณาจะเห็นได้ว่าความแตกต่างหลากหลายในเรื่องของการกำหนดฐานภาษีดังกล่าวเป็นเพียงเรื่องมุมมองของแต่ละประเทศที่มองว่าภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีที่เกิดขึ้นจากกระบวนการในช่วงขั้นตอนการผลิตหรือเป็นภาษีที่เกิดขึ้นในระดับของการบริโภคเท่านั้น และไม่ได้ส่งผลทำให้เกิดการบิดเบือนการแข่งขัน หรือเกิดผลกระทบภายนอกเชิงลบแต่อย่างใด ดังนั้นผู้เขียนเห็นว่าประเทศสมาชิกประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน จึงไม่มีความจำเป็นที่จะต้องฮาร์โมนิซ์กฎระเบียบการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในเรื่องของฐานภาษีตามมูลค่าเข้าด้วยกัน แต่อย่างไรก็ตาม การกำหนดฐานภาษีตามมูลค่าดังกล่าวของประเทศสมาชิกก็ควรที่จะต้องมีความสอดคล้องกับในเรื่องของจุดความรับผิดชอบ มิฉะนั้นแล้ว ก็อาจทำให้เกิดการลดทอนความโปร่งใสทางการค้า และระบบการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต และยังเปิดโอกาสให้เกิดการทุจริตของเจ้าหน้าที่จากการใช้อำนาจดุลพินิจ เพื่อประเมินราคา ซึ่งย่อมจะส่งผลกระทบต่อความต้องการในการเข้ามาลงทุนของนักลงทุนต่างชาติ และย่อมจะส่งผลกระทบต่อเป้าหมายในการรวมตัวกันของประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนโดยปริยาย

4.1.2.2 ปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดอัตราภาษี

⁴³ สมเกียรติ ตั้งกิจวานิชย์ และคณะ, “ประเทศไทยในกระแส AEC : มายาคติความเป็นจริง โอกาส และความท้าทาย,” ในการสัมมนาวิชาการประจำปี 2555, จัดโดยสถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย โรงแรมเซ็นทาราแกรนด์ เซ็นทรัลเวิลด์ (กรุงเทพมหานคร, 2555), น.16-17.

⁴⁴ Charter of the Association of Southeast Asian Nations, Preamble

⁴⁵ สัมภาษณ์ วรมน วรุตตมะ, นักการทูตชำนาญการพิเศษ, กรมอาเซียน, 16 กรกฎาคม 2561.

ตั้งที่ผู้เขียนได้กล่าวมาแล้วในเรื่องของการกำหนดอัตราภาษีของประเทศสมาชิกอาเซียนจะเห็นได้ว่าประเทศสมาชิกอาเซียนมีความแตกต่างหลากหลายในโครงสร้างอัตราภาษีสรรพสามิตแม้แต่ในสินค้าหลัก 5 ประเภท ซึ่งในประเด็นดังกล่าวนี้ ผู้เขียนเห็นว่าประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนมีความจำเป็นที่จะต้องมีการหารือในเชิงบูรณาการ จัดเก็บภาษีสรรพสามิตในเรื่องของการจำแนกประเภทสินค้าเข้าด้วยกัน เนื่องจากความแตกต่างในการจำแนกประเภทสินค้าดังกล่าวย่อมทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำในการกำหนดอัตราภาษีระหว่างสินค้าที่มีชนิดและประเภทที่ใกล้เคียงกัน โดยเฉพาะการกำหนดโครงสร้างอัตราภาษีที่ใช้กลไกในการแบ่งประเภทสินค้าเพื่อปกป้องอุตสาหกรรมภายในประเทศอันส่งผลให้เกิดการบิดเบือนในการแข่งขันระหว่างประเทศและเป็นอุปสรรคสำคัญต่อการเคลื่อนย้ายสินค้าอย่างเสรี เช่น ในกรณีของประเทศไทยที่กำหนดให้สุรากลั่นชนิดอื่น ๆ ที่มีการนำเข้าจากต่างประเทศ มีอัตราภาษีที่สูงกว่าสุรากลั่นชนิดสุราขาวที่มีการผลิตในประเทศทั้งที่ถือเป็นสินค้าชนิดเดียวกัน เป็นต้น ซึ่งการนำพิกัดอัตราศุลกากรในระบบ Harmonize มาปรับใช้เช่นเดียวกับกรณีของสหภาพยุโรปจะสามารถช่วยแก้ไขปัญหาการจำแนกและแบ่งประเภทสินค้าที่ไม่ได้มาตรฐานดังกล่าว รวมทั้งปัญหาความเหลื่อมล้ำในการกำหนดอัตราภาษีของสินค้าที่มีชนิดและประเภทที่ใกล้เคียงกันได้ เนื่องจากมีขอบเขตการใช้ที่ค่อนข้างกว้างและมีการจำแนกและแบ่งประเภทสินค้าที่มีความเป็นสากล

4.1.2.3 ปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดวิธีการคำนวณภาษี

ตั้งที่ผู้เขียนได้กล่าวมาแล้วในเรื่องของการกำหนดวิธีการคำนวณภาษีของประเทศสมาชิกอาเซียนจะเห็นได้ว่าระบบการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนยังคงมีความแตกต่างหลากหลายกันค่อนข้างมาก ซึ่งความแตกต่างทั้งหลายเหล่านี้ส่งผลกระทบต่อการรวมตัวกันทางเศรษฐกิจระหว่างกัน และเป็นอุปสรรคต่อการเคลื่อนย้ายสินค้าอย่างเสรีภายในตลาดในแง่ของความยุ่งยาก และซับซ้อนในการจัดทำกฎระเบียบ และการบังคับใช้กฎหมายของภาครัฐ นอกจากนี้ยังอาจทำให้เกิดผลกระทบภายนอกเชิงลบขึ้นภายในตลาดได้ ซึ่งในประเด็นดังกล่าวนี้ ผู้เขียนจึงเห็นว่าประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนมีความจำเป็นที่จะต้องหารือในเชิงวิธีการคำนวณภาษีสรรพสามิตจากสินค้าที่ส่งผลกระทบต่อสุขภาพ สังคม สิ่งแวดล้อม และพลังงานเข้าด้วยกันเช่นเดียวกับในกรณีของสหภาพยุโรป เนื่องจากสินค้าในกลุ่มดังกล่าวมีวัตถุประสงค์และแนวปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างจากสินค้าทั่วไป และยังสามารถส่งผลกระทบต่อพฤติกรรมผู้บริโภคของประชาชนภายในทั่วทั้งตลาด โดยควรใช้วิธีการคำนวณภาษีตามปริมาณเพียงรูปแบบเดียวกับสินค้าในกลุ่มดังกล่าว เนื่องจากจะสามารถตอบสนองต่อผลกระทบภายนอกเชิงลบที่เกิดขึ้นจากการบริโภคได้ดีที่สุด

4.2 ข้อจำกัดในเรื่องโครงสร้างการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในบริบทของประเทศไทย

4.2.1 ปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดฐานภาษี

ตั้งที่ผู้เขียนได้กล่าวมาแล้วว่าในปัจจุบันประเทศไทยได้นำราคาขายปลีกแนะนำมาใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีตามมูลค่า แต่อย่างไรก็ตามประเทศไทยก็ยังคงมีความรับผิดชอบไว้ที่การนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือการนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรเช่นเดิม ซึ่งการกำหนดโครงสร้างภาษีดังกล่าวนี้เป็น การนำราคาหรือมูลค่าของสินค้าที่เกิดขึ้นในขั้นตอนของการบริโภค (Consumer Level) มาใช้กับโครงสร้างทางภาษีที่เกิดขึ้นจากกระบวนการในช่วงขั้นตอนของการผลิต (Manufacturer Level) ส่งผลให้เกิดความไม่สอดคล้องกันระหว่างฐานภาษีตามมูลค่าและจุดความรับผิดชอบอันเป็นการลดความโปร่งใสในระบบการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต⁴⁶ รวมทั้งเกิดความยุ่งยากซับซ้อนในการพิสูจน์ความถูกต้องของราคา โดยในประเด็นดังกล่าวนี้ผู้เขียนเห็นว่าประเทศไทยควรที่จะนำราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม และราคาศุลกากร มาใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีตามมูลค่า เพื่อให้สอดคล้องกับจุดความรับผิดชอบในทางภาษีและแนวทางการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของประเทศส่วนใหญ่ในอาเซียน เนื่องจากราคาที่เกิดขึ้นในขั้นตอนดังกล่าวจะสามารถสะท้อนต้นทุนของผู้ผลิตได้ดีที่สุด และผู้มีหน้าที่เสียภาษีย่อมทราบอยู่แล้วว่าราคา

⁴⁶ International Tax and Investment Center, คู่มือสำหรับการปฏิรูปภาษีสรรพสามิตในอาเซียน, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท โรงพิมพ์เดือนตุลา จำกัด, 2558), น.67.

ที่จะนำมาใช้เป็นมูลค่าเพื่อคำนวณภาษีเป็นเท่าไร ทำให้หน่วยงานของรัฐไม่เกิดความยุ่งยากซับซ้อนในการพิสูจน์ความถูกต้องของราคา

4.2.2 ปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดอัตราภาษี

การกำหนดอัตราภาษีของประเทศไทยในปัจจุบันถือว่ามีกรอบโครงสร้างอัตราภาษีที่ค่อนข้างกว้างทำให้เกิดความไม่แน่นอนในการวางแผนธุรกิจและส่งผลกระทบต่อความเชื่อมั่นของภาคเอกชน นอกจากนี้ ยังมีปัญหาจากการกำหนดอัตราภาษีที่ไม่สอดคล้องกันเองระหว่างสินค้าและวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี รวมทั้งยังประสบปัญหาจากการจำแนก และแบ่งประเภทสินค้าที่ไม่ได้มาตรฐานเพื่อปกป้องอุตสาหกรรมในประเทศ ซึ่งการดำเนินการดังกล่าว นอกจากจะส่งผลให้การกำหนดโครงสร้างอัตราภาษีเกิดความสับสนซับซ้อน และกระทบต่อการเข้าสู่ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนแล้ว ยังถือว่ามีความเสี่ยงต่อการขัดต่อมาตรการการค้าระหว่างประเทศขององค์การการค้าโลกที่กำหนดให้รัฐภาคีสมาชิกจะต้องดำเนินการทางการค้าโดยไม่เลือกปฏิบัติอีกด้วย ซึ่งในประเด็นดังกล่าวนี้ผู้เขียนเห็นว่า ประเทศไทยควรกำหนดกรอบโครงสร้างอัตราภาษีให้มีความชัดเจนแน่นอน และสอดคล้องกับผลกระทบภายนอกเชิงลบที่เกิดขึ้น รวมทั้งยังจำเป็นต้องกำหนดโครงสร้างอัตราภาษีให้ครอบคลุมสินค้าที่อยู่ในกลุ่มดังกล่าวทุกชนิด เพื่อลดปรากฏการณ์การขายสู่ตลาดส่วนล่าง (Trading Down Effect) ซึ่งจะทำให้การควบคุมและลดการบริโภคสินค้ามีประสิทธิผลมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้ ในระยะยาวผู้เขียนเห็นว่าประเทศไทยควรนำหลักการและโครงสร้างการจำแนกประเภทสินค้าตามพิกัดอัตราศุลกากรในระบบ Harmonize มาปรับใช้ในการจำแนกประเภทสินค้าที่จะต้องมีการเสียภาษีสรรพสามิต ซึ่งนอกจากจะช่วยแก้ไขปัญหาการจำแนกและแบ่งประเภทสินค้าที่ไม่ได้มาตรฐานแล้ว ยังช่วยแก้ไขปัญหาความเหลื่อมล้ำในการกำหนดอัตราภาษีของสินค้าที่มีชนิดและประเภทที่ใกล้เคียงกันอีกด้วย

4.2.3 ปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดวิธีการคำนวณภาษี

4.2.3.1 ปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดวิธีการคำนวณภาษีโดยพิจารณาจากฐานภาษี

การที่ประเทศไทยกำหนดให้มีการใช้วิธีการคำนวณภาษีแบบทั้งตามปริมาณและตามมูลค่า หรือแบบผสม ซึ่งยังคงมีการนำปัจจัยในด้านมูลค่ามาใช้กับสินค้าที่ส่งผลกระทบต่อสุขภาพ สังคม สิ่งแวดล้อม และพลังงาน ส่งผลให้ผลลัพธ์ในการแก้ไขปัญหาคาสิโนในกลุ่มดังกล่าวของประเทศไทยไม่ประสบความสำเร็จเท่าที่ควร เนื่องจากการนำมูลค่าเข้ามาเกี่ยวข้องจะเป็นการสร้างแรงจูงใจให้ผู้ประกอบการลดราคาและคุณภาพของสินค้า⁴⁷ เพื่อให้เสียภาษีในอัตราที่ต่ำลงและขายได้เพิ่มมากขึ้น⁴⁸ อันเป็นการสวนทางต่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตโดยสิ้นเชิง ซึ่งในประเด็นดังกล่าวนี้ผู้เขียนเห็นว่าประเทศไทยควรแก้ไขวิธีการคำนวณภาษีของสินค้าที่ส่งผลกระทบต่อสุขภาพ สังคม สิ่งแวดล้อม และพลังงาน มาเป็นวิธีการคำนวณภาษีตามปริมาณเพียงรูปแบบเดียวโดยไม่ขึ้นอยู่กับมูลค่าหรือราคาขาย อันเป็นไปในแนวทางเดียวกับการกำหนดวิธีการคำนวณภาษีจากสินค้าในกลุ่มดังกล่าวส่วนใหญ่ของสหภาพยุโรป เพื่อสะท้อนถึงปริมาณการบริโภคและเชื่อมโยงผลกระทบภายนอกเชิงลบที่เกิดขึ้นเข้ากับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต รวมทั้งเพื่อให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีจากสินค้าในกลุ่มดังกล่าว⁴⁹

4.2.3.2 ปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดวิธีการคำนวณภาษีโดยพิจารณาจากอัตราภาษี

ดังที่ผู้เขียนได้กล่าวมาแล้วว่าการที่ประเทศไทยได้กำหนดให้ราคาขายปลีกแนะนำไม่รวมถึงเฉพาะภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่งผลให้วิธีการคิดคำนวณภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยยังคงขัดกับลักษณะของภาษีสรรพสามิตที่ดีในเรื่องของความยุติธรรมเนื่องจากยังมีความซ้ำซ้อนของภาระภาษีอยู่เช่นเดิม ซึ่งในประเด็นดังกล่าวนี้ ผู้เขียนเห็นว่าประเทศไทยควรแก้ไขวิธีการคำนวณภาษีสรรพสามิตให้เป็นวิธีการคำนวณภาษีแบบแยกนอก เพื่อสร้างความง่าย และ

⁴⁷ เฟิงอ้วง, น.136.

⁴⁸ โปสต์ทูเดย์, “ทางตัน ‘แก๊สพิษ’ แห่ออกแบนด์ใหม่ ดัมพ์ราคาต่ำกว่าซองละ 60 บาท เลี่ยงจ่ายแพง,” สืบค้นเมื่อวันที่ 22 เมษายน 2561, จาก <https://www.posttoday.com/finance/news/540510>

⁴⁹ Richard M. Bird, *Tobacco and Alcohol Excise Taxes for Improving Public Health and Revenue Outcomes: Marrying Sin and Virtue?*, (Toronto : University of Toronto, 2015) p.21-22.

โปร่งใสในการคิดคำนวณภาษีสรรพสามิต⁵⁰ โดยควรปรับปรุงฐานภาษีตามมูลค่ามาใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม โดยไม่กำหนดให้ต้องมีการรวมภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระด้วย ซึ่งจะสามารถแก้ไขปัญหาที่เกิดจากวิธีการคำนวณภาษีแบบรวมในได้โดยปริยาย เนื่องจากโดยทั่วไปแล้วราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมดังกล่าวย่อมเป็นราคาจากผู้ผลิตที่มีการขายออกจากโรงอุตสาหกรรมจึงยังไม่มีกรรวมภาระภาษีต่าง ๆ ในสภาพพร้อมจำหน่ายให้กับผู้บริโภคเช่นเดียวกับการใช้ฐานภาษีตามมูลค่าที่ถือตามราคาขายปลีกแนะนำ

บทสรุป

เพื่อให้การหารโมโนโพลีภาษีสรรพสามิตสามารถเกิดขึ้นได้ ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนมีความจำเป็นที่จะต้องแก้ไขโครงสร้างการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตบางประการร่วมกัน อันได้แก่ การกำหนดวิธีการคำนวณภาษีสรรพสามิตจากสินค้าที่ส่งผลกระทบต่อสุขภาพ สังคม สิ่งแวดล้อม และพลังงาน ให้สอดคล้องกับแนวทางสากลและวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี รวมทั้งแก้ไขการจำแนกประเภทสินค้าที่ไม่ได้มาตรฐานโดยนำพิกัดอัตราศุลกากรในระบบ Harmonize มาปรับใช้ โดยจัดทำเป็นสนธิสัญญาหรือตราสารระหว่างประเทศชนิดอื่นอันมีสภาพบังคับตามกฎหมายระหว่างประเทศให้ประเทศสมาชิกจะต้องถือปฏิบัติเช่นเดียวกับสนธิสัญญา เช่น ความตกลง (Agreement) เพื่อให้เกิดกฎเกณฑ์ที่ใช้บังคับภายในอันมีสภาพบังคับเป็นรูปธรรม

อย่างไรก็ตาม การหารโมโนโพลีภาษีสรรพสามิตของประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนให้ประสบผลสำเร็จนั้น ประเทศสมาชิกไม่เพียงแต่จะต้องแก้ไขปัญหาข้อจำกัดที่ผู้เขียนได้กล่าวมาแล้วเท่านั้น แต่ยังมีประเด็นสำคัญอื่น ๆ ที่ประเทศสมาชิกอาเซียนจำเป็นต้องนำมาพิจารณาและแก้ไขปัญหาาร่วมกัน เช่น ปัญหาความแตกต่างทางการเมือง การปกครองซึ่งส่งผลกระทบต่อข้อกำหนดรูปแบบโครงสร้างทางเศรษฐกิจ ปัญหาความแตกต่างด้านวัฒนธรรม รวมทั้งความขัดแย้งกันโดยตรงระหว่างประเทศสมาชิก เป็นต้น เพื่อให้การหารโมโนโพลีภาษีสรรพสามิตรวมทั้งการสร้างร่วมมือในเรื่องต่าง ๆ สามารถดำเนินการได้สำเร็จลุล่วงอย่างเป็นรูปธรรม

⁵⁰ สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, “รายงานฉบับสมบูรณ์ (Final Report) โครงการศึกษาวิจัยเรื่องการจัดทำประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต,” (โครงการศึกษาวิจัยเสนอต่อกรมสรรพสามิต, 2555), น.(ก-23).

บรรณานุกรม

หนังสือและบทความในหนังสือ

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.

วันรักษ์ มิ่งมณีนาคิน. หลักเศรษฐศาสตร์จุลภาค. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556.

วัลย์ลดา วิวัฒน์พนชาติ. สถาบันการค้าระหว่างประเทศ. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2554.

สุदारัตน์ พิมพ์รัตนกานต์. เศรษฐศาสตร์เบื้องต้น. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ซีเอ็ดยูเคชั่น, 2557.

International Tax and Investment Center. คู่มือสำหรับการปฏิรูปภาษีสรรพสามิตในอาเซียน. กรุงเทพมหานคร : บริษัท โรงพิมพ์เดือนตุลา จำกัด, 2558.

จุมพล ริมสาคร. “การปรับปรุงแก้ไขกฎหมายภาษีสรรพสามิตเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการบริหารการจัดเก็บภาษี.” กรุงเทพมหานคร, 2556.

สถาบันที่ปรึกษาเพื่อพัฒนาประสิทธิภาพในราชการ. “รายงานสรุปผลการศึกษาดูงานในประเทศและต่างประเทศฉบับสมบูรณ์ (รายงานเล่มที่ 1).” โครงการเตรียมความพร้อมระบบภาษีสรรพสามิตรองรับประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน. กรุงเทพมหานคร, 2558.

สถาบันระหว่างประเทศเพื่อการค้าและการพัฒนา. “รายงานการศึกษาวิจัยฉบับสมบูรณ์ (Final Report) เรื่อง การเตรียมความพร้อมด้านกฎหมายของไทยในการเข้าสู่ประชาคมอาเซียน.” กรุงเทพมหานคร, 2559.

สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. “รายงานฉบับสมบูรณ์ (Final Report) โครงการศึกษาวิจัยเรื่องการจัดทำประมวลกฎหมายภาษีสรรพสามิต.” กรุงเทพมหานคร, 2555.

บทความ

เด็กท่าพระจันทร์. “คลินิกกฎหมาย.” วารสารสามิตสาร. ฉบับที่ 2. ปีที่ 55. (2542)

_____ . “รัฐควรเก็บภาษีสปาหรือไม่.” วารสารสามิตสาร. ฉบับที่ 5. ปีที่ 61. (2548)

สัมภาษณ์

วรมน วรุตตมะ. นักการทูตชำนาญการพิเศษ. กรมอาเซียน. 16 กรกฎาคม 2561.

เอกสารอิเล็กทรอนิกส์

โพสต์ทูเดย์. “ทางตัน 'แก๊งซิบูหรี' แห่ออกแบรนด์ใหม่ ดัมพ์ราคาต่ำกว่าของละ 60 บาท เลี่ยงจ่ายแพง.” <https://www.posttoday.com/finance/news/540510>, 22 เมษายน 2561.

เอกสารการประชุมสัมมนา

ชลธาร วิศรุตวงศ์. “รายงานการประชุมองค์การศุลกากรโลกเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต (The World Customs Organization Excise Summit).” ในการประชุมองค์การศุลกากรโลกเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต. จัดโดยองค์การศุลกากรโลก บรัสเซล, 2555.

สมเกียรติ ตั้งกิจวานิชย์ และคณะ. “ประเทศไทยในกระแส AEC: มายาคติความเป็นจริง โอกาสและความท้าทาย.” ในการสัมมนาวิชาการประจำปี 2555. จัดโดยสถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย โรงแรม เซ็นทาราแกรนด์ เซ็นทรัลเวิลด์ กรุงเทพมหานคร, 2555.

เอกสารอื่น ๆ

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560

อนุบัญญัติที่ออกตามกฎหมายดังกล่าวข้างต้น

BOOKS

Bird, Richard M. Tobacco and Alcohol Excise Taxes for Improving Public Health and Revenue Outcomes : Marrying Sin and Virtue?. Toronto : University of Toronto, 2015.

BORCHARDT, Klaus-Dieter. The ABC of European Union law. Luxembourg : European Union, 2010.

Crossen, Sijbren. Theory and Practice of Excise Taxation. Smoking, Drinking, Gambling, Polluting and Driving. Oxford : Oxford University, 2005.

International Tax and Investment Center. APTF ASEAN Excise Tax Study Group Discussion Paper Including Tobacco, Alcohol, Non-alcohol & Automotive Chapters. Malaysia : ITIC, 2013.

PricewaterhouseCoopers. Cambodia Pocket Tax Book 2015. Phnom Penh : PwC, 2015

ARTICLES

Nerudova, Danuše. “Tax competition and tax harmonization in the European Union.” Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis 52(6). (2004)

Smith, Stephen. “Restraining the Golden Weed : Taxation and Regulation of Tobacco.” Public Finance Analysis 64(4). (2008)

ELECTRRONIC DOCUMENTS

EUR-Lex. “Taxation.” https://europa.eu/european-union/topics/taxation_en, May 16, 2017.

_____. “Tax Harmonization.” http://eur-lex.europa.eu/summary/glossary/tax_harmonisation.html, February 27, 2018.

European Commission. “Excise Duties : Tobacco Legislation.” https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-tobacco/excise-duties-tobacco-legislation_en, April 15, 2018.

OTHER DOCUMENT

Brunei Excise Duties Oder 2007

Charter of the Association of Southeast Asian Nations

Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on The Approximation of The Rates of Excise Duty on Alcohol and Alcoholic Beverages

Council Directives 2003/96/EC Restructuring The Community Framework for The Taxation of Energy Products and Electricity

Lao Tax Law No. 05/NA

Philippines Revenue Regulations No. 17-2012

The National Internal Revenue Code of the Philippines