



การจัดเก็บภาษีการบริโภคจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ

โดย

นายพีรเดช เดชคุ้ม

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

นิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขากฎหมายภาษี

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2558

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

การจัดเก็บภาษีการบริโภคจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ

โดย

นายพีรเดช เดชคุ้ม



วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

นิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขากฎหมายภาษี

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ปีการศึกษา 2558

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์



CONSUMPTION TAXATION OF UNHEALTHY FOOD AND BEVERAGE
WITH EFFECT TO HEALTH

BY

MR PEERADEJ DEJKOOM



A THESIS SUBMITTED IN PARTIAL FULFILLMENT OF THE REQUIREMENTS
FOR THE DEGREE OF MASTER OF LAWS

TAX LAW

FACULTY OF LAW

THAMMASAT UNIVERSITY

ACADEMIC YEAR 2015

COPYRIGHT OF THAMMASAT UNIVERSITY

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

คณะนิติศาสตร์

วิทยานิพนธ์

ของ

นายพีรเดช เดชคุ้ม

เรื่อง

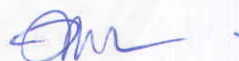
การจัดเก็บภาษีการบริโภคจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ

ได้รับการตรวจสอบและอนุมัติ ให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร

นิติศาสตรมหาบัณฑิต

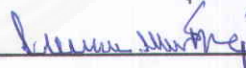
เมื่อ วันที่ 11 สิงหาคม พ.ศ. 2559

ประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์



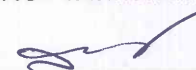
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. สุปรียา แก้วละเอียด)

กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก



(ศาสตราจารย์ วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์)

กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม



(อาจารย์ สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์)

กรรมการสอบวิทยานิพนธ์



(อาจารย์ ประเสริฐ โทลั่วประดิษฐ์)

คณบดี



(ศาสตราจารย์ ดร. อุดม รัฐอมฤต)

หัวข้อวิทยานิพนธ์	การจัดเก็บภาษีการบริโภคจากอาหารและเครื่องดื่ม ที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ
ชื่อผู้เขียน	นายพีรเดช เดชคุ้ม
ชื่อปริญญา	นิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชา/คณะ/มหาวิทยาลัย	ภาษี นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก	ศาสตราจารย์ วริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ร่วม	อาจารย์ สราวุธ วุฒยาภรณ์
ปีการศึกษา	2558

บทคัดย่อ

การบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพนับเป็นสาเหตุสำคัญประการหนึ่งที่ทำให้เกิดโรคไม่ติดต่อเรื้อรังอันส่งผลกระทบต่อปัญหาทางด้านสาธารณสุขของประเทศไทย จากปัญหาดังกล่าวทำให้ในปัจจุบันได้มีมาตรการทางกฎหมายในการจัดการกับปัญหาดังกล่าว ได้แก่มาตรการทางด้านการรณรงค์ให้ความรู้กับประชาชนโดยหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง มาตรการทางด้านฉลากโภชนาการ และมาตรการทางด้านการควบคุมโฆษณา แต่อย่างไรก็ตามมาตรการทางด้านกฎหมายดังกล่าวในปัจจุบันยังไม่เพียงพอต่อการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น

ภาษีนอกจากเป็นเครื่องมือที่สำคัญในการแสวงหารายได้ของรัฐ ภาษียังมีบทบาทในการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมของสังคมรวมถึงการส่งเสริมมาตรการต่างๆ ภาษีจึงควรถูกนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการจัดการปัญหาที่เกิดขึ้นจากการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ แต่อย่างไรก็ตามในปัจจุบันพบว่าประเทศไทยยังไม่มีการจัดเก็บภาษีการบริโภคจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ นอกจากนี้แล้วบทบัญญัติในกฎหมายภาษีการบริโภคยังเป็นอุปสรรคต่อการดำเนินมาตรการดังกล่าว

ดังนั้นจึงเสนอให้มีมาตรการทางด้านภาษีโดยการจัดเก็บภาษีการบริโภคในรูปแบบภาษีสรรพสามิตจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพเพื่อเป็นการจำกัดหรือลดการบริโภครวมถึงเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมการบริโภคและเป็นการเพิ่มรายได้ให้กับรัฐ นอกจากนี้แล้วควรมีการใช้มาตรการทางด้านภาษีเพื่อส่งเสริมการบริโภคอาหารที่เป็นประโยชน์ต่อสุขภาพด้วยการให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 สำหรับสินค้าประเภทอาหารที่จำเป็นต่อการบริโภคของมนุษย์เพื่อให้

อาหารในประเภทดังกล่าวปลอดจากภาระภาษีเพื่อเป็นการส่งเสริมการบริโภคอาหารที่มีประโยชน์ต่อร่างกาย อันจะส่งผลให้การใช้มาตรการทางด้านภาษีควบคู่กับการใช้มาตรการทางด้านกฎหมายในการจัดการปัญหาที่เกิดขึ้นจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

คำสำคัญ: อาหารและเครื่องดื่ม, ภาษีการบริโภค, ภาษีสรรพสามิต, ภาษีมูลค่าเพิ่ม



Thesis Title	CONSUMPTION TAXATION OF UNHEALTHY FOOD AND BEVERAGE WITH EFFECT TO HEALTH
Author	Mr. Peeradej Dejboom
Degree	Master of Laws
Major Field/Faculty/University	Tax Law Law Thammasat University
Thesis Advisor	Professor Wiriya Namsiripongpan
Thesis Co-Advisor	Sarayuth Wuthayaphorn
Academic Years	2015

ABSTRACT

The consumption of unhealthy food and beverage has been a significant cause of non - communicable and chronic diseases, such as obesity, diabetes mellitus and cardiovascular and cerebrovascular diseases, which affects the public health of Thailand. As a result, the government has come out with legal measures on food labeling and advertising as well as launching dietary education campaign for Thai people. Even so, such measures prove insufficient to tackle the problem faced by the government.

Not only is taxation a tool for gathering state revenue, it has played a role in mending unfavorable social behaviors. Therefore, taxation should be one of the measures dealing with unhealthy eating behaviors of Thai people. Despite such an effective method, Thailand has never imposed consumption taxes on unhealthy food and beverage consumption. Moreover, the current tax statutes are obstacle to accommodating such idea.

Thus, this thesis proposes the idea of imposing a tax on unhealthy food and beverage consumption. Besides, tax incentive, namely Value-Added Tax (VAT) benefit by used zero vat rate on food for human consumption, should be a reward

for the consumption of nutritious foods and beverages. Accompanied by other existing legal measures, this will efficiently encourage people to eat more healthily.

Keywords: Food and Beverage, Consumption Taxation, Excise Tax,
Value-Added Tax(VAT)



กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยความกรุณาจากผู้มีพระคุณหลายท่าน ลำดับแรก ผู้เขียนขอขอบพระคุณศาสตราจารย์วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์ และท่านอาจารย์สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์ ที่กรุณาสละเวลารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ที่คอยช่วยชี้แนะแนวทาง และเสนอข้อคิดเห็นอันเป็นประโยชน์อย่างยิ่ง ตลอดจนให้ความรู้ความเข้าใจแก่ผู้เขียนในการทำวิทยานิพนธ์จนกระทั่งเสร็จสมบูรณ์

ขอขอบพระคุณผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สุปรียา แก้วละเอียต ที่กรุณาสละเวลาอันมีค่ารับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และได้ชี้แนะประเด็นสำคัญ รวมถึงช่วยผู้เขียนปรับปรุงแก้ไขวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้มีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้น

ขอขอบพระคุณท่านอาจารย์ประเสริฐ โทหล่อประดิษฐ์ ที่กรุณาสละเวลาอันมีค่ารับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และได้ให้ข้อคิดเห็นที่เป็นประโยชน์ในการทำวิทยานิพนธ์แก่ผู้เขียน

ขอขอบพระคุณผู้บังคับบัญชาและเพื่อนร่วมงานที่สำนักอำนวยการประจำศาลฎีกา สำหรับโอกาส และการสนับสนุนผู้เขียนในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี ขอขอบคุณน้องๆ สาขากฎหมายภาชี 55 ทุกคน สำหรับความช่วยเหลือและคำแนะนำต่างๆตั้งแต่มัธยมศึกษาได้เริ่มเข้าเรียนตั้งแต่ชั้นปีที่หนึ่งจนถึงปัจจุบัน รวมถึงเพื่อนจากมหาวิทยาลัยรามคำแหงด้วย

ขอขอบคุณ น้องบ๊ิก (ว่าที่ ร.ต.ธนพล เลิศวรกุลชัย) ที่เป็นผู้มอบหัวข้อมวิทยานิพนธ์นี้ให้แก่ผู้เขียน ขอขอบคุณพี่เอก พงศิณห์ ที่คอยกระตุ้นให้ผู้เขียนเร่งทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ขอขอบคุณน้องฝน (อรนิชา ยิ่งยง) สำหรับคำแนะนำและการช่วยเหลือที่มีประโยชน์อย่างยิ่งต่อผู้เขียน ขอขอบคุณแอม (ศุภกาญจน์ เจริญสุข) และน้องไอซ์ (วิกิจ เจริญสุข) ที่คอยช่วยเหลือทางด้านข้อมูลกฎหมายต่างประเทศ และตรวจสอบความถูกต้องของเอกสารต่างประเทศ ของคุณครับ

และที่สำคัญที่สุด ผู้เขียนขอขอบพระคุณครอบครัวของผู้เขียนอันได้แก่ บิดา มารดา น้องชาย แม่นีย ย่ายาย และญาติพี่น้องทุกท่าน ที่คอยให้การสนับสนุนและเป็นแรงผลักดันโดยไม่สร้างความกดดันแก่ผู้เขียนจนทำให้ผู้เขียนทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จนสำเร็จ และขอขอบคุณเอิร์ท (ฤาษูตา สีสด) ที่เป็นกำลังใจที่ยิ่งใหญ่และการช่วยเหลือในทุกๆด้านที่มีให้ผู้เขียนตลอดมานับตั้งแต่วัยเด็กกัน

สุดท้ายนี้ หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีข้อบกพร่องผิดพลาดประการใด ผู้เขียนต้องขออภัยและขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

นายพีรเดช เดชคุ้ม



สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	(1)
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	(3)
กิตติกรรมประกาศ	(5)
สารบัญภาพ	(13)
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	3
1.3 วิธีการศึกษา	4
1.4 ขอบเขตการศึกษา	4
1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	5
บทที่ 2 แนวความคิดการใช้ภาษีในการส่งเสริมสุขภาพ	6
2.1 ปัญหาทางด้านสุขภาพจากอาหารและเครื่องดื่ม	6
2.1.1 สถานการณ์ของโรคไม่ติดต่อเรื้อรัง	7
2.1.2 อาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ	8
2.1.2.1 ความหมายของอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ	8
2.1.2.2 หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณา	8
2.1.2.3 ประเภทของอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ	12
2.1.2.4 ผลที่เกิดขึ้นจากการบริโภคอาหารและเครื่องดื่ม ที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ	15

2.1.2.5	ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการบริโภคอาหารและเครื่องดื่ม ที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ	16
2.2	มาตรการทางกฎหมายในแก้ไขปัญหาสุขภาพจากอาหารและเครื่องดื่ม ที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ	18
2.2.1	มาตรการด้านการรณรงค์ประชาสัมพันธ์ให้ความรู้	18
2.2.1.1	สำนักโรคไม่ติดต่อ กรมควบคุมโรค กระทรวงสาธารณสุข	18
2.2.1.2	สำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ	19
2.2.2	มาตรการทางด้านฉลากโภชนาการ	21
2.2.2.1	ฉลากโภชนาการสำหรับเครื่องดื่ม	22
2.2.2.2	ฉลากโภชนาการแบบจีดีเอ	23
2.2.2.3	ฉลากทางเลือกสุขภาพ	24
2.2.3	มาตรการในการควบคุมโฆษณา	27
2.2.3.1	มาตรการในการควบคุมโฆษณาตามพระราชบัญญัติอาหาร	27
2.2.3.2	มาตรการในการควบคุมโฆษณาตามพระราชบัญญัติคุ้มครอง ผู้บริโภค	28
2.2.3.3	มาตรการในการควบคุมโฆษณาตามประกาศสำนักงาน คณะกรรมการอาหารและยา	28
2.3	การใช้ภาษีเป็นเครื่องมือในการแก้ไขปัญหาทางด้านสุขภาพจากอาหาร และเครื่องดื่ม	29
2.3.1	แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีจากสินค้าบริการที่มีผลกระทบต่อ สุขภาพ	30
2.3.1.1	การจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ	30
2.3.1.2	การจัดเก็บภาษีการบริโภค	33
2.3.1.3	ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์ประสงค์เฉพาะอย่าง	35
2.3.2	หลักการจัดเก็บภาษีการบริโภคจากอาหารและเครื่องดื่ม ที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ	38
2.3.2.1	การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม	38
2.3.2.2	การจัดเก็บภาษีสรรพสามิต	41

บทที่ 3 การจัดเก็บภาษีการบริโภคจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพในต่างประเทศ	50
3.1 การจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพของประเทศสหรัฐอเมริกา	50
3.1.1 การจัดเก็บภาษีจากเครื่องดื่มผสมน้ำตาลของเมืองเบิร์คลีย์ มลรัฐแคลิฟอร์เนีย	51
3.1.1.1 ความเป็นมาของการจัดเก็บภาษี	51
3.1.1.2 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี	53
3.1.1.3 โครงสร้างภาษี	53
3.1.2 การจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพของเขตปกครองตนเองรัฐนาวาโฮ	58
3.1.2.1 เหตุผลของการจัดเก็บภาษี	58
3.1.2.2 โครงสร้างภาษี	59
3.2 การจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพของประเทศเม็กซิโก	63
3.2.1 ความเป็นมาของการจัดเก็บภาษี	64
3.2.2 โครงสร้างของภาษี	65
3.2.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี	65
3.2.2.2 ฐานภาษี	65
3.2.2.3 อัตราภาษี	68
3.2.2.4 ข้อยกเว้น	68
3.2.3 ผลการดำเนินงาน	68
3.3 การจัดเก็บภาษีการบริโภคจากสินค้าประเภทอาหารของประเทศออสเตรเลีย	70
3.3.1 หลักการจัดเก็บภาษีการบริโภคของประเทศออสเตรเลีย	70
3.3.1.1 โครงสร้างภาษี	70
3.3.1.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี	72
3.3.1.3 ฐานภาษี	73
3.3.1.4 อัตราภาษี	73
3.3.1.5 ความรับผิดชอบในการเสียภาษี	73
3.3.1.6 การจดทะเบียน	73

3.3.2 การจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการประเภทอาหาร	74
3.3.2.1 ความหมายของอาหาร	74
3.3.2.2 อาหารที่ปลอดภาษี	75
3.3.2.3 อาหารที่จะต้องเสียภาษี	76
บทที่ 4 การจัดเก็บภาษีการบริโภคจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพในประเทศไทย	82
4.1 การจัดเก็บภาษีสรรพสามิต	82
4.1.1 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527	83
4.1.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี	83
4.1.1.2 ความรับผิดในการเสียภาษี	85
4.1.1.3 ฐานภาษี	87
4.1.1.4 การยกเว้น การลดหย่อน การลดอัตราและการคืนภาษี	89
4.1.2 พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527	91
4.1.2.1 โครงสร้างของพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต	91
4.1.2.2 ประเภทของสินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต	91
4.1.3 การเสียภาษีสรรพสามิตสำหรับเครื่องดื่ม	92
4.1.3.1 ความเป็นมาของการจัดเก็บภาษี	92
4.1.3.2 ลักษณะของเครื่องดื่มที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต	93
4.1.3.3 ประเภทของเครื่องดื่มที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต	96
4.1.3.4 อัตราภาษีของเครื่องดื่ม	97
4.1.3.5 เครื่องดื่มที่ได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิต	99
4.1.3.6 การควบคุมการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต	103
4.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม	104
4.2.1 โครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่ม	104
4.2.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	104
4.2.1.2 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม	106
4.2.1.3 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม	108
4.2.1.4 ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	109

4.2.1.5 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม	109
4.2.1.6 บทบังคับโทษทางภาษีมูลค่าเพิ่ม	111
4.2.2 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม	111
4.2.2.1 การยกเว้นเนื่องจากเป็นกิจการขนาดย่อม	112
4.2.2.2 การยกเว้นตามประมวลรัษฎากร	112
4.2.2.3 การขอเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการที่ได้รับ ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม	114
4.2.3 การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์	115
4.2.3.1 ความหมายและวัตถุประสงค์ของการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในอัตราศูนย์	115
4.2.3.2 การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ตามประมวลรัษฎากร	116
4.2.4 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับอาหารและเครื่องดื่มที่มี ผลกระทบต่อสุขภาพ	118
4.2.4.1 อาหารที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม	119
4.2.4.2 การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับอาหารที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม	120
บทที่ 5 ปัญหามาตรการทางภาษีการบริโภคจากอาหารและเครื่องดื่ม ที่มีผลกระทบต่อสุขภาพของประเทศไทย	123
5.1 ปัญหาการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากอาหารและเครื่องดื่มที่มี ผลกระทบต่อสุขภาพ	123
5.1.1 ปัญหาเกี่ยวกับความหมายของเครื่องดื่มตามพระราชบัญญัติ พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต	123
5.1.2 ปัญหาเกี่ยวกับความไม่เหมาะสมของฐานและพิกัดอัตราภาษี สรรพสามิตเครื่องดื่ม	125
5.1.3 ปัญหาของอัตราภาษีสรรพสามิตตามกฎหมายพิกัดอัตราภาษี สรรพสามิตเครื่องดื่มเป็นอุปสรรคต่อการแก้ปัญหาทางด้าน สุขภาพของหน่วยงานภาครัฐทางด้านสาธารณสุข	126
5.1.4 ปัญหาการยกเว้นภาษีสรรพสามิตสำหรับเครื่องดื่มน้ำพืชผักผลไม้	127
5.1.4.1 ปัญหาเกี่ยวกับความหมายของเครื่องดื่มที่ได้รับยกเว้น	127
5.1.4.2 ปัญหาเกี่ยวกับอัตราส่วนผสมที่ทำให้ได้รับยกเว้นภาษี	129

5.1.5 ปัญหาของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตที่ไม่ครอบคลุมถึง สินค้าประเภทอาหาร	130
5.1.5.1 ปัญหาเกี่ยวกับฐานภาษีสรรพสามิต	130
5.1.5.2 ปัญหาเกี่ยวกับอัตราภาษีสรรพสามิต	133
5.2 วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับอาหารและเครื่องดื่ม	134
5.2.1 วิเคราะห์หลักการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม	135
5.2.2 วิเคราะห์มาตรการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าประเภท อาหารตามประมวลรัษฎากร	136
บทที่ 6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	139
6.1 บทสรุป	139
6.2 ข้อเสนอแนะ	142
6.2.1 ข้อเสนอแนะในการแก้ปัญหาการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากอาหาร และเครื่องดื่ม	142
6.2.1.1 ปรับปรุงความหมายของเครื่องดื่มตามพระราชบัญญัติพิกัด อัตราภาษีสรรพสามิต	142
6.2.1.2 ปรับปรุงพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าประเภทเครื่องดื่ม ที่มีส่วนผสมของน้ำตาลหรือสารทำให้หวาน	143
6.2.1.3 ปรับปรุงฐานและพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตจากสินค้าประเภท เครื่องดื่มน้ำพืชผักผลไม้	147
6.2.1.4 แก้ไขเพิ่มบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้า ประเภทอาหาร	150
6.2.2 ข้อเสนอแนะในการแก้ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม	153
6.2.3 การจัดเก็บภาษีเพื่อนำไปใช้ในวัตถุประสงค์เฉพาะ	155
รายการอ้างอิง	159
ภาคผนวก	
ภาคผนวก ก ประมวลเทศบัญญัติแห่งเมืองเบิร์คลีย์ เรื่องการจัดเก็บภาษี จากผู้จัดจำหน่ายเครื่องดื่มให้ความหวาน	167

ภาคผนวก ข พระราชบัญญัติการจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการพิเศษ ของประเทศเม็กซิโก	180
ภาคผนวก ค พระราชบัญญัติระบบภาษีใหม่(ภาษีสินค้าและบริการ) ค.ศ.1999 ของประเทศออสเตรเลียที่เกี่ยวกับอาหาร	183
ประวัติผู้เขียน	191



สารบัญภาพ

ภาพที่	หน้า
2.1 ตัวอย่างของรูปแบบฉลากโภชนาการเต็มรูปแบบที่มีการบังคับใช้ตาม ประกาศกระทรวงสาธารณสุข ฉบับที่ 182 พ.ศ.2541	22
2.2 สัญลักษณ์ฉลากโภชนาการแบบจีดีเอ	24
2.3 สัญลักษณ์โภชนาการแบบฉลากทางเลือกสุขภาพ	27



บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

จากสภาวะการณ์ทางสังคมที่เปลี่ยนแปลงไปอย่างมากในปัจจุบัน ทำให้พฤติกรรมในการใช้ชีวิตของมนุษย์เปลี่ยนแปลงไปเป็นอย่างมากอันส่งผลต่อสุขภาพของมนุษย์อย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ โดยเฉพาะในเรื่องของอาหารซึ่งถือเป็นหนึ่งในปัจจัยสี่ของการดำรงชีวิตของมนุษย์ที่ปัจจุบันได้มีการเปลี่ยนแปลงรูปแบบของการบริโภคจากเดิมที่มีการผลิตและบริโภคเองภายในครัวเรือนเป็นหลักมาเป็นการบริโภคอาหารสำเร็จรูป อาหารปรุงสำเร็จ รวมถึงผลิตภัณฑ์เครื่องดื่มประเภทต่างๆ ที่สามารถหาซื้อได้โดยสะดวก

แม้อาหารจะถือเป็นปัจจัยที่สำคัญในการดำรงชีวิตของมนุษย์แต่จากการศึกษาวิจัยทางด้านสาธารณสุขกลับปรากฏว่าการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มในหลายๆชนิด หลายๆประเภทกลับส่งผลในด้านลบต่อสุขภาพร่างกายมนุษย์ อันได้แก่การบริโภคอาหารและผลิตภัณฑ์เครื่องดื่มที่มีคุณค่าทางโภชนาการต่ำซึ่งและที่มีส่วนผสมของน้ำตาล ไขมัน และโซเดียม(เกลือ)เป็นส่วนประกอบหลัก โดยการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มดังกล่าวกลับเป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดโรคที่เรียกว่าโรคไม่ติดต่อเรื้อรัง เช่นภาวะน้ำหนักเกินและโรคอ้วน อันเป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดโรคไม่ติดต่อเรื้อรังประเภทอื่นๆตามมา อาทิเช่น เบาหวาน หัวใจ มะเร็ง เป็นต้น ทำให้อาหารและเครื่องดื่มในกลุ่มดังกล่าวจึงจัดอยู่ในกลุ่มของอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ อีกทั้งเมื่อพิจารณาจากข้อมูลทางด้านสาธารณสุขก็ปรากฏว่า ในปัจจุบันประชากรชาวไทยมีการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพเพิ่มมากขึ้น ทำให้ส่งผลต่อค่าใช้จ่ายของภาครัฐในการจัดการปัญหาทางด้านสุขภาพสูงขึ้น และก่อให้เกิดผลกระทบต่อสภาพเศรษฐกิจสังคมและคุณภาพชีวิตอื่นๆตามมาอีกมากมาย ทั้งๆที่โรคไม่ติดต่อเรื้อรังนั้น สามารถยับยั้งป้องกันไม่ให้เกิดขึ้นได้

จากสภาพปัญหาดังกล่าวทำให้ในปัจจุบันภาครัฐได้ให้ความสำคัญต่อการแก้ไขปัญหาจากการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ ทั้งการกำหนดเป็นยุทธศาสตร์นโยบายในการแก้ปัญหา นอกจากนี้แล้วในปัจจุบันยังได้มีการนำมาตรการทางกฎหมายมาใช้ในการแก้ไขปัญหา ดังมาตรการทางกฎหมายในปัจจุบันได้แก่ การรณรงค์ประชาสัมพันธ์ให้ความรู้เกี่ยวกับอันตรายของกลุ่มโรคไม่ติดต่อเรื้อรัง โทษของการรับประทานอาหารและเครื่องดื่มที่มีส่วนประกอบของน้ำตาล ไขมัน และโซเดียมในปริมาณสูง ไม่ว่าจะเป็นในรูปแบบของการโฆษณาตาม

สื่อต่างๆ การผลิตคู่มือเผยแพร่ความรู้ให้กับประชาชนโดยทั่วไปโดยหน่วยงานของภาครัฐและหน่วยงานที่เป็นหน่วยงานที่เป็นองค์กรอิสระที่มีกฎหมายกำหนดอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการดำเนินการทางด้านสุขภาพในลักษณะดังกล่าว การใช้มาตรการทางด้านฉลากโภชนาการสำหรับสินค้าประเภทอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบเป็นโทษต่อสุขภาพเพื่อเป็นการให้ข้อมูลกับผู้บริโภคในการตัดสินใจเลือกบริโภคด้วยการพิจารณาจากคุณค่าทางโภชนาการที่ปรากฏอยู่บนฉลากโภชนาการ และการใช้มาตรการในการควบคุมการโฆษณาอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ แต่อย่างไรก็ดีในปัจจุบันกลับพบว่ามาตรการทางด้านกฎหมายในการจัดการปัญหาการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพอันเป็นสาเหตุหนึ่งของการเกิดโรคไม่ติดต่อเรื้อรังยังไม่เพียงพอที่จะแก้ไขปัญหาดังกล่าวได้

ในปัจจุบันบทบาทของภาษีนั้น นอกจากจะถือเป็นเครื่องมือทางการคลังที่สำคัญของรัฐในการแสวงหารายได้แล้ว ภาษียังมีบทบาทสำคัญในเรื่องของการนำมาใช้เพื่อให้บริการสวัสดิการประสงค์บางประการตามที่รัฐมุ่งหวังไว้ทั้งในด้านของเศรษฐกิจและสังคม อาทิเช่นการควบคุมการบริโภค การส่งเสริมกิจการบางอย่าง ซึ่งในปัจจุบันมีการใช้มาตรการทางด้านภาษีเพื่อยับยั้งหรือจำกัดการบริโภคอันมีตัวอย่างที่เห็นได้ชัดคือการจัดเก็บภาษีจากสินค้าประเภทเครื่องดื่มแอลกอฮอล์และผลิตภัณฑ์ยาสูบ แต่ในปัจจุบันเป็นที่ทราบกันดีว่าอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพก็เป็นสาเหตุสำคัญอีกประการหนึ่งที่ก่อให้เกิดโรคไม่ติดต่อเรื้อรัง ดังนั้นการนำมาตราการทางภาษีมาใช้ในการจัดเก็บภาษีการบริโภคจากสินค้าประเภทอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพจึงเป็นสิ่งที่สามารถกระทำได้อันจะเป็นการควบคุมยับยั้งหรือจำกัดการบริโภคอาหารในกลุ่มดังกล่าวเพื่อป้องกันปัญหาทางด้านสุขภาพจากการเกิดขึ้นของโรคไม่ติดต่อเรื้อรัง

แต่อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาถึงการจัดเก็บภาษีการบริโภคของประเทศไทยที่เกี่ยวข้องในปัจจุบันซึ่งได้แก่การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต กลับพบว่าในปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีมีการใช้มาตรการทางด้านการจัดเก็บภาษีการบริโภคจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ อีกทั้งบทบัญญัติในกฎหมายดังกล่าวยังเป็นอุปสรรคต่อการใช้มาตรการดังกล่าว เช่นการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าประเภทเครื่องดื่มผสมน้ำตาลที่มีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าเครื่องดื่มที่ไม่ผสมน้ำตาล นอกจากนี้แล้วในปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีมาตรการทางด้านการจัดเก็บภาษีการบริโภคด้วยการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับสินค้าประเภทอาหารที่เป็นสินค้าที่จำเป็นต่อการดำรงชีพของมนุษย์และมีประโยชน์ต่อสุขภาพ ทำให้บทบัญญัติในกฎหมายการจัดเก็บภาษีการบริโภคในปัจจุบันของประเทศไทยเป็นอุปสรรคต่อการแก้ไขปัญหาโรคไม่ติดต่อเรื้อรังที่เกิดจากการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ

เมื่อพิจารณาจากการใช้มาตรการทางด้านภาษีการบริโภคในการจัดการปัญหาทางด้านสุขภาพที่เกิดจากการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพอันเป็นสาเหตุหนึ่งของการ

เกิดโรคไม่ติดต่อเรื้อรังนั้น ในปัจจุบันพบว่ามีหลายประเทศที่ได้มีการใช้มาตรการทางด้านภาษีเพื่อจัดการปัญหาทางด้านสุขภาพที่เกิดขึ้น ด้วยการจัดเก็บภาษีจากสินค้าประเภทอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพเพื่อเป็นการยับยั้งหรือลดการบริโภคและเพื่อเป็นการแสวงหารายได้ให้กับรัฐไม่ที่จะเป็นการนำรายได้ที่ได้มาใช้จ่ายเป็นงบประมาณแผ่นดินโดยทั่วไปหรือใช้จ่ายทางด้านสุขภาพโดยเฉพาะ รวมไปถึงการใช้มาตรการทางด้านภาษีในการส่งเสริมการบริโภคอาหารที่จำเป็นต่อการดำรงชีพของมนุษย์และมีประโยชน์ต่อสุขภาพด้วยการใช้มาตรการทางด้านภาษีเพื่อให้สินค้ากลุ่มดังกล่าวปลอดจากภาระภาษีอื่นเป็นการส่งเสริมให้ประชาชนได้มีการบริโภคอาหารที่มีประโยชน์ต่อสุขภาพมากยิ่งขึ้น

ดังนั้นเพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาทางด้านสุขภาพจากการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพอันเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้เกิดโรคไม่ติดต่อเรื้อรัง จึงสมควรที่ประเทศไทยจะได้นำมาตรการทางด้านภาษีการบริโภคด้วยการจัดเก็บภาษีจากสินค้าประเภทอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพรวมถึงการใช้มาตรการทางภาษีในการส่งเสริมการบริโภคอาหารที่มีประโยชน์ต่อสุขภาพมาใช้ ด้วยการศึกษารูปแบบการจัดเก็บภาษีการบริโภคจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพรวมถึงการใช้มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการบริโภคอาหารที่มีประโยชน์ต่อสุขภาพในต่างประเทศ เพื่อนำหลักการและแนวความคิดดังกล่าวมาปรับใช้กับการใช้มาตรการทางภาษีดังกล่าวในประเทศไทย เพื่อให้การแก้ไขปัญหาโรคไม่ติดต่อเรื้อรังอันเกิดจากการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพสามารถดำเนินการควบคู่กับมาตรการทางด้านกฎหมายที่มีอยู่ในปัจจุบันได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- 1) เพื่อศึกษาถึงปัญหาทางด้านสุขภาพของประชากรไทย ปัญหาของการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ ผลที่เกิดจากการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ ผลกระทบที่เกิดขึ้นต่อบุคคลรวมถึงภาครัฐ ตลอดจนถึงมาตรการของทางภาครัฐที่ใช้แก้ปัญหาดังกล่าวในปัจจุบัน
- 2) เพื่อศึกษาถึงการจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพในส่วนของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษี อัตราภาษีและการนำเงินภาษีไปใช้ของต่างประเทศที่มีการจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ
- 3) เพื่อศึกษาและวิเคราะห์ถึงมาตรการในการจัดการปัญหาทางด้านสุขภาพของประเทศไทย ปัญหาและอุปสรรคที่เกิดขึ้น

4) เพื่อศึกษาและวิเคราะห์ถึงมาตรการทางภาษีเกี่ยวกับการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ รวมถึงวิเคราะห์การจذبภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพของต่างประเทศ ซึ่งได้แก่ การจذبภาษีจากเครื่องดื่มรสหวานที่มีส่วนผสมของน้ำตาลหรือสารทำให้หวานของเมืองเบิร์คลีย์ มลรัฐแคลิฟอร์เนีย ประเทศสหรัฐอเมริกา การจذبภาษีการบริโภคเฉพาะจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพของรัฐนาวาโฮ ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศเม็กซิโก รวมถึงการนำมาตราการทางด้านรายได้ที่จذبภาษีมาใช้เพื่อวัตถุประสงค์ทางด้านสุขภาพโดยเฉพาะของต่างประเทศ

1.3 วิธีการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ เป็นการศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากเอกสาร บทความ งานวิจัย หนังสือพิมพ์ วิทยานิพนธ์ หนังสือ รวมถึงเว็บไซต์ต่างๆทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศ โดยการนำข้อมูลที่ได้อ่านค้นคว้าและรวบรวมไว้แล้วมาศึกษาถึงสาเหตุของการเกิดปัญหาทางด้านสุขภาพ รวมถึงมาตรการต่างๆในการป้องกันและแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น นอกจากนี้ยังได้ศึกษาค้นคว้าถึงหลักการทั่วไปของภาษีอากร หลักการของภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะอย่าง เพื่อจะได้นำหลักเกณฑ์มาวิเคราะห์เป็นแนวทางในการจذبภาษีและการใช้มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมสุขภาพ

1.4 ขอบเขตการศึกษา

ศึกษาถึงหลักการจذبภาษีการบริโภคทั้งในรูปของการจذبภาษีการบริโภคโดยทั่วไปและการจذبภาษีการบริโภคเฉพาะ ซึ่งได้แก่การจذبภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตที่เกี่ยวข้องกับอาหารและเครื่องดื่มของประเทศไทย และศึกษาถึงการนำมาตราการทางด้านภาษีการบริโภคเพื่อใช้ในการแก้ปัญหาด้านสุขภาพเกี่ยวกับการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพของต่างประเทศ อันได้แก่ มาตรการทางภาษีการบริโภคในการจذبภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพรวมถึงการนำมาตราการทางด้านภาษีในการส่งเสริมการบริโภคอาหารที่มีประโยชน์ต่อสุขภาพของต่างประเทศของเมืองเบิร์คลีย์ มลรัฐแคลิฟอร์เนีย ประเทศสหรัฐอเมริกา เขตปกครองตนเองชนชาตินาวาโฮ ประเทศสหรัฐอเมริกา รวมถึงการจذبภาษีการบริโภคจากสินค้าและบริการประเภทอาหารของประเทศออสเตรเลีย

1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

- 1) เข้าใจปัญหาและสาเหตุของปัญหาทางด้านสุขภาพ โดยเฉพาะปัญหาที่เกิดขึ้นจากการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ
- 2) ทำให้ได้รับความรู้ถึงมาตรการของภาครัฐเพื่อใช้แก้ปัญหาทางด้านสุขภาพในปัจจุบัน
- 3) ทำให้ได้รับความรู้เกี่ยวกับมาตรการในทางภาษีในการจัดการปัญหาทางด้านสุขภาพของต่างประเทศ
- 4) ทำให้มีแนวทางการแก้ไขปัญหาด้านสุขภาพ โดยเฉพาะปัญหาที่เกิดขึ้นจากการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ และการใช้มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการมีสุขภาพที่ดีของประชาชนในประเทศไทย



บทที่ 2

แนวความคิดการใช้ภาชีในการส่งเสริมสุขภาพ

จากสภาพเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไปจากอดีต ทำให้พฤติกรรมกรดำเนินชีวิตของมนุษย์ในปัจจุบันเปลี่ยนแปลงไปจากเดิม ส่งผลให้การใช้ชีวิตและการดำเนินชีวิตของมนุษย์แตกต่างไปจากในอดีตเป็นอย่างมาก สภาพสังคมที่เปลี่ยนแปลงไปนั้น ยังรวมถึงวิวัฒนาการและพัฒนาการในด้านต่างๆ ที่มีลักษณะที่เปลี่ยนแปลงไปในทางที่ดีขึ้น ปัจจุบันก็อาจถือได้ว่ามนุษย์เรามีคุณภาพชีวิตและความเป็นอยู่ที่ดีและสะดวกสบายขึ้นมากกว่าแต่ก่อน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในทางด้านสาธารณสุข ก็จะพบว่าในปัจจุบันมีความเจริญก้าวหน้าต่างจากในอดีตเป็นอย่างมาก ในทุกๆ ปี จะมีการแสดงถึงศักยภาพในด้านของการรักษาอาการเจ็บป่วยต่างๆ รวมไปถึงงานวิจัยทางด้านสาธารณสุขที่มักจะปรากฏเป็นข่าวอยู่เสมอว่าได้มีการคิดค้นตัวยารักษาโรคต่างๆ ทำให้ในปัจจุบันนี้ อัตราการเจ็บป่วยและเสียชีวิตด้วยโรคที่มีความร้ายแรงในอดีต และมักจะเป็นโรคที่มีลักษณะของการติดต่อกันระหว่างคนถึงคน สัตว์ถึงคน และสิ่งแวดล้อมถึงคน สามารถป้องกันรักษาให้หายได้ โรคติดต่อที่สำคัญที่เป็นอันตรายต่างๆในอดีต ในปัจจุบันจึงสามารถป้องกันและรักษาให้หายขาดได้โดยง่าย แม้ว่าในปัจจุบันนี้การรักษาโรคร้ายแรงอดีตซึ่งมักจะเป็นโรคที่มีลักษณะเป็นโรคติดต่อจะสามารถควบคุมและป้องกันได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้นจนส่งผลให้โรคบางชนิดเป็นโรคที่สามารถรักษาให้หายขาดได้โดยง่ายรวมไปถึงเป็นโรคที่ปัจจุบันนี้ได้เป็นโรคที่หายจากสารบบของโรคติดต่อไปแล้ว แต่จากข้อมูลของหน่วยงานทางด้านสาธารณสุขกลับพบว่า ในปัจจุบันนี้ ประชากรไทย รวมถึงประชากรโลกมีแนวโน้มต่อการเจ็บป่วยและเสียชีวิตอันเนื่องมาจากกลุ่มของโรคที่ไม่ได้เป็นโรคที่เกิดจากการติดต่อทางอากาศ หรือจากการติดเชื้อ เพิ่มสูงขึ้น อันเป็นกลุ่มโรคที่มีสาเหตุหลักมาจากการดำเนินชีวิตที่ไม่ถูกต้องและการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่เป็นอันตรายและส่งผลกระทบต่อสุขภาพและสู่เสี่ยงต่อการเจ็บป่วยและเสียชีวิตจากโรคดังกล่าว

2.1 ปัญหาทางด้านสุขภาพจากอาหารและเครื่องดื่ม

โรคไม่ติดต่อเรื้อรัง¹ นับเป็นปัญหาทางด้านสุขภาพที่สำคัญที่เกิดขึ้นทั้งในระดับประเทศและระดับโลก จากความเข้าใจของคนโดยทั่วไปนั้น มักจะมีความคิดที่ว่า โรคไม่ติดต่อเรื้อรังนั้นมี

¹ โรคไม่ติดต่อเรื้อรัง (Non – Communicable Diseases : NCDs)¹ หมายถึง กลุ่มของโรคที่มีปัจจัยสาเหตุการนำสู่การเกิดโรคจากปัจจัยเสี่ยงร่วมหนึ่งปัจจัยหรือมากกว่า โดยมีสาเหตุหลัก

สาเหตุเกิดจากพฤติกรรมการดำเนินชีวิตที่ไม่ถูกต้อง การขาดการมีกิจกรรมทางกาย รวมไปถึงการบริโภคเครื่องดื่มแอลกอฮอล์และผลิตภัณฑ์ยาสูบต่างๆ แต่อย่างไรก็ดีโรคไม่ติดต่อเรื้อรังนั้นยังมีสาเหตุที่สำคัญที่เกิดขึ้นจากการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่มีคุณค่าทางโภชนาการที่ไม่เหมาะสมอีกด้วย²

2.1.1 สถานการณ์ของโรคไม่ติดต่อเรื้อรัง

โรคไม่ติดต่อเรื้อรัง นับเป็นสาเหตุหลักของการเจ็บป่วยและเสียชีวิตของประชากรไทยในปัจจุบัน จากข้อมูลเกี่ยวกับภาระโรคและการบาดเจ็บของประชากรไทย³ พบว่า โรคไม่ติดต่อเรื้อรังนอกจากจะเป็นสาเหตุหลักของการเจ็บป่วยและเสียชีวิตของประชากรไทยแล้วนั้น ในปัจจุบันยังพบว่า อัตราการเจ็บป่วยและความเสี่ยงต่อการเจ็บป่วยด้วยกลุ่มโรคไม่ติดต่อเรื้อรังนั้นยังมีแนวโน้มที่เพิ่มสูงขึ้นอย่างต่อเนื่อง ซึ่งส่งผลกระทบต่อคุณภาพชีวิตและสังคมของประชากรไทย นอกจากนี้แล้วโรคไม่ติดต่อเรื้อรังยังส่งผลกระทบต่อต้นทุนหรือความสูญเสียทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นจากโรคไม่ติดต่อ

อันได้แก่ การบริโภคเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ การสูบบุหรี่ การบริโภคอาหารที่เกินไม่ถูกต้องส่วนและไม่เหมาะสมทางโภชนาการ การขาดการออกกำลังกาย และความเครียด ฯลฯ โดยมีรากฐานมาจากวิถีชีวิตและสิ่งแวดล้อมที่ไม่มีสุขภาพ (Unhealthy lifestyle and environment) โดยโรคไม่ติดต่อเรื้อรังนี้ จะมีลักษณะเฉพาะ อันได้แก่ การเกิดโรครุมมีสาเหตุมากมายหลายปัจจัยและเป็นสาเหตุที่ซับซ้อน ปัจจัยต่างๆ ในสิ่งแวดล้อม วิธีการดำเนินชีวิตและพฤติกรรมสุขภาพมีผลต่อการเกิดโรคได้แก่ การกิน การเคลื่อนไหว การพักผ่อน ปัจจัยการดำเนินพฤติกรรมต่างๆ เป็นสิ่งที่กระทำจนเคยชินและกลายเป็นสิ่งจำเป็นต่อการดำรงชีวิตในปัจจุบัน การแฝงตัวการก่อโรคและผลกระทบของโรคใช้เวลานาน ขณะเดียวกันการแก้ไขก็ใช้เวลานานกว่าจะเห็นผล และมักพบโรคนี้นในกลุ่มวัยทำงานและวัยสูงอายุมากกว่าวัยเด็ก ซึ่งกลุ่มโรคไม่ติดต่อเรื้อรังที่สำคัญอันเป็นสาเหตุหลักของการเจ็บป่วยและเสียชีวิตของประชากรไทยในปัจจุบัน ได้แก่ 1)โรคหัวใจและหลอดเลือด 2)โรคเบาหวาน 3)โรคมะเร็ง 4) โรคถุงลมโป่งพอง

² สำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ, “กลุ่มโรคNCDs,” สืบค้นเมื่อวันที่1 มิถุนายน 2559, <http://www.thaihealth.or.th/microsite/categories/5/ncds/2/173/176-%E0%B8%81%E0%B8%A5%E0%B8%B8%E0%B9%88%E0%B8%A1%E0%B9%82%E0%B8%A3%E0%B8%84+NCDs.html>.

³ สำนักงานพัฒนานโยบายสุขภาพระหว่างประเทศ, “รายงานภาระโรคและการบาดเจ็บของประชากรไทย พ.ศ.2552,” (นนทบุรี สำนักงานพัฒนานโยบายสุขภาพระหว่างประเทศ แผนยุทธศาสตร์การพัฒนาศึกษาประเมินภาระโรคและสุขภาพประชากรไทย 2555). น.9.

เรื่องจริง ไม่ว่าจะเป็ต้นทุนจากการสูญเสียผลิตภาพจากการเสียชีวิตก่อนวัยอันควร ต้นทุนจากการสูญเสียประสิทธิภาพในการทำงานจากการขาดงานของผู้ป่วย ต้นทุนจากค่ารักษาพยาบาล ต้นทุนจากบุคลากรทางการแพทย์ เป็นต้น อันส่งผลกระทบต่อไปถึงงบประมาณแผ่นดินที่จะต้องจัดสรรงบประมาณมาเพื่อจัดการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นจากโรคติดต่อเรื้อรังดังกล่าว

2.1.2 อาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ

อาหาร นับเป็นปัจจัยสำคัญต่อการดำรงชีวิตของมนุษย์ ถือเป็นหนึ่งในปัจจัยสี่ของมนุษย์ที่จะขาดเสียมิได้ แต่อย่างไรก็ตามอาหารบางประเภทที่มีคุณค่าทางโภชนาการที่ไม่เหมาะสมกลับส่งผลกระทบต่อหรือผลเสียจากการบริโภคให้เกิดขึ้นได้ นอกจากอาหารแล้ว เครื่องดื่มที่จัดอยู่ในประเภทที่นอกเหนือจากเครื่องดื่มแอลกอฮอล์แล้วนั้นยังส่งผลกระทบต่อสุขภาพได้อีกด้วย ดังจะได้อธิบายในหัวข้อดังต่อไปนี้

2.1.2.1 ความหมายของอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ

อาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพหรือมีโทษหรือมีผลเสียต่อสุขภาพนั้นหมายถึง อาหารและเครื่องดื่มที่มีคุณค่าทางโภชนาการต่ำ ซึ่งมีส่วนประกอบหลักอันประกอบไปด้วย แป้ง น้ำตาล ไขมัน และเกลือ เป็นส่วนประกอบหลัก แต่มีปริมาณโปรตีน วิตามิน เกลือแร่ เส้นใยอยู่น้อยมากหรือแทบจะไม่มีเลย⁴ ซึ่งส่วนประกอบหลักของอาหารและเครื่องดื่มในกลุ่มนี้จะเป็นสารอาหารที่ให้พลังงานเป็นส่วนใหญ่⁵ และมีลักษณะเป็นอาหารสำเร็จรูปที่ผลิตขึ้นมาเพื่อความสะดวกและหาซื้อได้ทั่วไปโดยง่ายตามร้านสะดวกซื้อที่มีจำนวนเพิ่มมากขึ้น มีรสชาติถูกปากพกพาได้สะดวก

2.1.2.2 หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณา

อาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพนั้น จะมีลักษณะเด่นคือเป็นอาหารและเครื่องดื่มที่ให้พลังงานเป็นส่วนใหญ่ เช่น น้ำตาล ไขมัน แป้ง โดยเฉพาะเครื่องดื่มนั้นจะมีประเด็นที่จะต้องพิจารณาในเรื่องของส่วนประกอบหลักที่มาจากน้ำตาล(ซึ่งจะได้กล่าวอย่างละเอียดต่อไป) และอาหารที่ประกอบไปด้วยเกลือในปริมาณที่มากโดยมีสารอาหารประเภทอื่นน้อยมาก หากบริโภคในปริมาณที่มากเป็นประจำแล้วอาจส่งผลกระทบต่อร่างกายจะทำให้ขาดสารอาหารที่จำเป็นบางอย่าง หรือหากได้รับอาหารบางอย่างมากเกินไปจะทำให้เป็นโรคอ้วน หรือโรคอื่นที่แฝงมากับ

⁴ วนิดา แก้วช่อม, “พฤติกรรมมารบริโภคอาหารขยะของนักศึกษาระดับปริญญาตรีในจังหวัดนครปฐม : กรณีศึกษา มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ และ มหาวิทยาลัยศิลปากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต, บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยศิลปากร, 2552), น.8.

⁵ ขนิษฐา อินทร์ประสิทธิ์, “อาหารขยะ,” สืบค้นเมื่อวันที่ 24 ตุลาคม 2558, <http://www.vchakarn.com/varticle/39132>.

อาหาร ซึ่งนักโภชนาการจะพิจารณาว่าอาหารประเภทใดที่จัดว่าเป็นอาหารและเครื่องดื่มที่ส่งผลกระทบต่อสุขภาพนั้นจะมีการพิจารณาถึงส่วนประกอบที่อยู่ในอาหารและเครื่องดื่มชนิดนั้นๆ โดยทั่วไปจะพิจารณาจาก หลักเกณฑ์ 3 ประการ⁶ คือ อาหารที่มีไขมันและแป้งสูง (high fat) อาหารและเครื่องดื่มที่มีน้ำตาลสูง (high sugar) และอาหารและเครื่องดื่มที่มีเกลือสูง (high sodium) โดยมีปริมาณของสารอาหารชนิดอื่นๆ เช่น วิตามิน แร่ธาตุ โปรตีน เส้นใย ในปริมาณที่ต่ำหรือแทบไม่มีเลย⁷ ซึ่งหากอาหารและเครื่องดื่มมีสามสิ่งนี้สูงเกินกว่าที่ร่างกายต้องการในแต่ละวัน ก็ถือว่าอาหารและเครื่องดื่มนั้นส่งผลเสียต่อสุขภาพ และไม่แนะนำให้บริโภค เพราะหากบริโภคสะสมติดต่อกันก็จะเป็นสาเหตุหลักของการเกิดโรคต่างๆ ตามมาได้ ซึ่งหลักเกณฑ์ในการพิจารณานั้นก็จะมีดังต่อไปนี้

(1) อาหารที่มีไขมันสูง (high fat)⁸

ไขมันจัดเป็นสารอาหารที่จำเป็นต่อสุขภาพ เป็นแหล่งสะสมของพลังงาน พลังงานที่สะสมในร่างกายร้อยละ 70 คือไขมันที่อยู่ในเนื้อเยื่อไขมัน เนื่องจากไขมันเป็นองค์ประกอบที่สำคัญของผนังเซลล์ ช่วยการดูดซึมของวิตามินเอ ดี อี และเค และยังให้พลังงานและความอบอุ่นต่อร่างกาย ไขมันพบในอาหารทั้งที่มาจากพืชและสัตว์ ไขมันให้พลังงานเป็น 2 เท่าของพลังงานที่มาจากคาร์โบไฮเดรตและโปรตีน (ไขมัน 1 กรัม ให้พลังงาน 9 กิโลแคลอรี)

ไขมันพบทั้งที่มาจากพืชและสัตว์ แบ่งเป็น 3 ชนิด คือ

1.) ไตรกลีเซอไรด์ เป็นไขมันที่พบมากที่สุด โดยพบว่าเป็นส่วนประกอบของไขมันในอาหารร้อยละ 90 - 95 ประกอบด้วย กรดไขมันอิ่มตัว มีคุณสมบัติเป็นของแข็งที่อุณหภูมิปกติ ได้แก่ ไขมันจากเนื้อสัตว์ต่างๆ เช่นเนื้อหมู เนื้อไก่ และไขมันจากพืชบางชนิด เช่น น้ำมันมะพร้าว น้ำมันในเมล็ดปาล์ม กรดไขมันไม่อิ่มตัว มีคุณสมบัติเป็นของเหลวที่อุณหภูมิปกติและช่วยลดระดับคอเลสเตอรอลในเลือด พบในพืชและเมล็ดพืชต่างๆ เช่น น้ำมันถั่วเหลือง น้ำมันรำข้าว น้ำมันข้าวโพด น้ำมันเมล็ดดอกทานตะวัน น้ำมันถั่วลิสง น้ำมันมะกอก

⁶ นภาวรณ ศรีงาม, “อาหารขยะ,” สืบค้นเมื่อวันที่ 24 ตุลาคม 2558, <http://school.net.th/library/create-web/10000/technology/10000-5879.html>

⁷ ดนิตา ภาณุจรัส, “JunkFood หรือ อาหารขยะ,” สืบค้นเมื่อวันที่ 24 ตุลาคม 2558, <http://www.pharm.su.ac.th/thai/organization/DIS/Articles/health027.asp>

⁸ สำนักโภชนาการ กรมอนามัย, “สุขภาพดี เริ่มที่...อาหาร ลด หวาน มัน เค็ม เต็มเต็ม ผักผลไม้ เพิ่มขึ้น,” (กรุงเทพฯ:โรงพิมพ์องค์การสงเคราะห์ทหารผ่านศึก,2554),น.13.

2.) คอเลสเตอรอล เป็นไขมันที่มาจากอาหารที่มาจากสัตว์ เมื่อถูกดูดซึมเข้าสู่ร่างกายแล้วส่วนใหญ่จะถูกขนถ่ายไปยังตับเพื่อการใช้งานและเก็บสะสม และร่างกายยังสามารถสังเคราะห์คอเลสเตอรอลจากไขมันในอาหารได้อีกด้วย

3.) ฟอสโฟไลปิด อาหารส่วนใหญ่มีปริมาณฟอสโฟไลปิดค่อนข้างต่ำ พบในอาหารประเภทถั่วต่างๆ และไข่

แม้ว่าไขมันจะจัดเป็นสารอาหารที่จำเป็นต่อร่างกาย แต่การได้รับไขมันจากอาหารเกินความต้องการของร่างกายนั้นเป็นสาเหตุสำคัญที่ก่อให้เกิดโรคอ้วน ส่วนการบริโภคกรดไขมันอิ่มตัว กรดไขมันทรานส์และคอเลสเตอรอลสูงมากเกินไปจะทำให้ระดับไขมันตัวดี (HDL cholesterol) ในเลือดลดลงด้วย และยังเพิ่มความเสี่ยงต่อการเป็นโรคหัวใจและหลอดเลือด

นักโภชนาการ ได้แนะนำปริมาณการบริโภคไขมันไว้โดยมีข้อเสนอแนะให้บริโภคให้เท่าที่จำเป็นโดยจำกัดปริมาณการบริโภคไว้ดังนี้คือ

- 1) ผู้ที่ต้องการพลังงานวันละ 1600 กิโลแคลอรี ได้แก่เด็กชาย - หญิง อายุ 6 - 13 ปี ผู้หญิงวัยทำงานและผู้สูงอายุ ควรบริโภคไขมัน ไม่เกินวันละ 25 กรัม (5 ช้อนชา)
- 2) ผู้ที่ต้องการพลังงานวันละ 2000 กิโลแคลอรี ได้แก่เด็กวัยรุ่นอายุ 14-25 ปี และชายวัยทำงาน ควรบริโภคไขมันไม่เกินวันละ 35 กรัม (7 ช้อนชา)
- 3) ผู้ที่ต้องการพลังงานวันละ 2400 กิโลแคลอรี ได้แก่ ผู้ที่ต้องใช้พลังงานมากๆ เช่น เกษตรกร ผู้ใช้แรงงาน นักกีฬา ควรบริโภคไขมัน ไม่เกินวันละ 45 กรัม (9 ช้อนชา)

(2) อาหารและเครื่องดื่มที่มีน้ำตาลสูง (high sugar)⁹

น้ำตาล จัดเป็นสิ่งที่แสดงถึงรสชาติความหวาน ซึ่งรสชาติความหวานที่ลิ้นสัมผัสได้นั้นมาจากน้ำตาลที่เกิดขึ้นตามธรรมชาติ เช่น ผลไม้ ข้าว แป้ง และส่วนผสมในขนมหวาน เป็นสารอาหารจำพวกคาร์โบไฮเดรตที่ให้พลังงานแก่ร่างกาย โดยน้ำตาล 1 กรัม ให้พลังงาน 4 กิโลแคลอรี พลังงานจากน้ำตาลนั้นจัดเป็นพลังงานว่างเปล่า เพราะน้ำตาลเป็นอาหารที่ปราศจากกากใย ไม่มีทั้งวิตามิน แร่ธาตุ แต่ในขณะเดียวกัน น้ำตาลมีความสำคัญกับการบริโภค เนื่องจากเป็นส่วนผสมสำคัญที่อยู่ในเมนูอาหารคาว หวาน และเครื่องดื่มต่างๆ เป็นรสชาติที่นิยมของประชากรไทย

อาหารและเครื่องดื่มประเภทน้ำตาล เมื่อรับประทานเข้าไปแล้วจะแปรเปลี่ยนเป็นพลังงานที่ใช้ในร่างกาย และถ้ามากเกินไปจะถูกเปลี่ยนเป็นไขมันสะสมในร่างกาย การบริโภคน้ำตาลมากๆ จะส่งผลให้มีน้ำหนักเกิน อ้วน ฟันผุ และทำให้เกิดโรคหรือปัญหาทางสุขภาพอย่างอื่นตามมา

⁹เพ็ญอ้าง, น.7-11.

สำหรับข้อปฏิบัติในบริเวณน้ำตาลนั้น นักโภชนาการ ได้แนะนำให้บริโภค น้ำตาลให้น้อยที่สุด โดยจำกัดปริมาณการรับประทานไว้ดังนี้

สำหรับผู้ที่ต้องการพลังงานวันละ 1600 กิโลแคลอรี ได้แก่ เด็กชาย - หญิง อายุ 6 - 13 ปี ผู้หญิงวัยทำงานและผู้สูงอายุ ควรบริโภคน้ำตาลไม่เกินวันละ 4 ช้อนชา

สำหรับผู้ที่ต้องการพลังงานวันละ 2000 กิโลแคลอรี ได้แก่ เด็กวัยรุ่น อายุ 14 - 25 ปี และชายวัยทำงานควรบริโภคน้ำตาลไม่เกินวันละ 6 ช้อนชา

สำหรับผู้ที่ต้องการพลังงานวันละ 2400 กิโลแคลอรี ได้แก่ ผู้ที่ต้องใช้ พลังงานมากๆ เช่น เกษตรกร ผู้ใช้แรงงาน นักกีฬา ควรบริโภคน้ำตาลไม่เกินวันละ 8 ช้อนชา

ซึ่งกล่าวโดยสรุปคือ ปริมาณน้ำตาลที่นักโภชนาการแนะนำให้บริโภคใน แต่ละวันนั้น จะต้องไม่เกินวันละ 6 ช้อนชา

(3) อาหารและเครื่องดื่มที่มีเกลือสูง (high sodium)

เกลือสำหรับนักเคมี หมายถึง ส่วนผสมทางเคมีที่เกิดจากโซเดียม (Na) และคลอไรด์ (Cl) ส่วนเกลือ สำหรับคนทั่วไป หมายถึง เม็ดผลึกสีขาวที่ใช้สำหรับปรุงแต่งรสชาติ อาหาร หรือใช้ในการถนอมอาหาร ซึ่งส่วนประกอบของเกลือที่ใช้ในการปรุงอาหารคือโซเดียม ซึ่งเป็นแร่ธาตุที่จำเป็นต่อการทำงานของเซลล์ในร่างกาย นอกจากนี้ยังมีการใช้เกลือโซเดียมในอุตสาหกรรม อาหารแปรรูป เช่น เบกกิ้งโซดาที่ใช้ในขนมอบต่างๆ อาหารหลายชนิด โดยเฉพาะอย่างยิ่ง อาหารแห้งหรืออาหารหมักดอง กะปิ น้ำปลา ซีอิ๊ว ที่ใช้ปรุงแต่งอาหารให้มีรสชาติดีขึ้น มีส่วนผสม ของเกลือปริมาณสูง นอกจากนี้เกลียยังแฝงอยู่ในอาหารสำเร็จรูปหลายชนิด เช่น ขนมกรุบกรอบ บะหมี่กึ่งสำเร็จรูป เครื่องแกง อาหารกระป๋อง ซอสปรุงรสต่างๆ และอาหารที่ใช้โซเดียมเป็นส่วนประกอบ เช่น คุกกี้ ขนมปัง ขนมเค้ก เป็นต้น และนอกจากนี้ยังมีการปรุงและโรยเกลือลงบน อาหารโดยตรงอีก เช่น ข้าวโพดคั่ว หรือมันฝรั่งทอด

สำหรับปริมาณเกลือที่ควรบริโภคในแต่ละวันนั้น ไม่ได้มีการกำหนดเป็น ปริมาณเกลือ แต่กำหนดเป็นปริมาณโซเดียมซึ่งเป็นส่วนประกอบประมาณร้อยละ 40 ของเกลือ โซเดียมคลอไรด์ (เกลือแกง) ซึ่งตามข้อมูลของข้อกำหนดสารอาหารที่แนะนำให้บริโภคประจำวัน สำหรับคนไทยปริมาณโซเดียมที่แนะนำต่อวัน คือ ให้น้อยกว่า 2,000 มิลลิกรัม (เกลือ 1 ช้อนชา มี โซเดียม 2,000 มิลลิกรัม น้ำปลา 1 ช้อนโต๊ะ มีโซเดียม 1,160 - 1,490 มิลลิกรัม ซีอิ๊วขาว 1 ช้อน โต๊ะ มีโซเดียม 1,200 มิลลิกรัม)¹⁰

¹⁰ สำนักโภชนาการ กรมอนามัย, *อ้วนแล้ว เชิงอรรถที่ 8*, น.18-19.

2.1.2.3 ประเภทของอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ

จากที่ได้กล่าวมาแล้วว่าอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ จะประกอบด้วยสารอาหารที่ให้พลังงานเป็นส่วนใหญ่ ซึ่งได้แก่ ไขมัน น้ำตาล เกลือ โดยมีปริมาณของ สารอาหารชนิดอื่นๆ เช่น วิตามิน แร่ธาตุ โปรตีน เส้นใย ในปริมาณที่ต่ำหรือแทบไม่มีเลยซึ่งอาหาร และเครื่องดื่มที่มีสารอาหารทั้งสามประเภทนี้เป็นหลักนั้น อาจจำแนกได้เป็น 3 ชนิด ได้แก่อาหาร ฟาสต์ฟู้ด (fast food) ขนมขบเคี้ยว (snack food) และเครื่องดื่มที่มีน้ำตาล (Sugar sweetened beverages : SSBs)

(1) อาหารฟาสต์ฟู้ด

อาหารฟาสต์ฟู้ด (fast food) หมายถึง อาหารจานด่วน ซึ่งคำว่า fast food เป็นคำที่ชาวอเมริกัน คิดขึ้นมาเพื่อใช้สำหรับเรียกอาหาร หรือขนมทั้งประเภทรับประทานให้อิ่มหรือรับประทานเป็นของว่าง โดยมีการปรุงไว้จนสำเร็จรูปพร้อมรับประทาน หรือเกือบสำเร็จรูป ง่ายต่อการปรุง และสะดวกรวดเร็วในการบริโภค ซึ่งลักษณะเช่นนี้ของอาหารฟาสต์ฟู้ดทำให้สามารถตอบสนองวิถีชีวิตของชาวอเมริกันซึ่งมีปัญหาในเรื่องการใช้เวลาที่รีบเร่งได้เป็นอย่างดี และยังเป็น ที่นิยมของผู้มีรายได้ปานกลาง กลุ่มคนทำงานที่มีเวลา สำหรับอาหารฟาสต์ฟู้ดนั้น อาจจำแนก องค์ประกอบได้ 4 ประการ¹¹ ดังนี้

- 1) ราคาถูก
- 2) บริการอย่างรวดเร็ว ภายใน 2 – 5 นาที และ 30 นาที สำหรับการส่งถึงบ้าน
- 3) เหมาะสำหรับใช้มือหยิบรับประทาน และการห่อบรรจุใช้ครั้งเดียว และทิ้ง หรือประยุกต์ใช้กับมีดและส้อมที่ใช้เพียงครั้งเดียวแล้วทิ้ง
- 4) อาหารที่สำเร็จแล้วสามารถเก็บได้เป็นนาทีหรือชั่วโมงเท่านั้น ต่างจากอาหารว่างซึ่งสามารถอยู่ได้นานกว่า

ดังนั้นจึงอาจสรุปได้ว่า อาหารฟาสต์ฟู้ด หมายถึง อาหารหรือขนมที่เตรียมหรือปรุงไว้สำเร็จรูปแล้ว สามารถรับประทานได้อย่างรวดเร็ว

ประเภทของอาหารฟาสต์ฟู้ด นั้น หากแบ่งตามคุณสมบัติของอาหารก็สามารถแบ่งได้ 2 ประเภท คือ ประเภทที่ให้บริการอาหารที่รับประทานให้อิ่ม (Full Meal Fast – Foods) ซึ่งจะเป็นอาหารที่มีส่วนประกอบประเภท เนื้อสัตว์และผัก เช่น ขนมปัง มันฝรั่งทอดหรือมัน

¹¹ วิไลวรรณ คงกิจ, “พฤติกรรมกรรมการบริโภคอาหารจานด่วนของเด็กวัยรุ่นใน กรุงเทพมหานคร,” (ปริญญาานิพนธ์ศึกษาศาสตรมหาบัณฑิต, บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัย ศรีนครินทรวิโรฒ, 2548), น.15.

ฝรั่งนั้น ส่วนเนื้อสัตว์ก็จะแปรรูปเป็นผลิตภัณฑ์อาหารหลายชนิด เช่น ไส้กรอก แฮม เบคอน ไก่ย่าง ไก่ทอด และประดับด้วยแต่งกว่า ผักกาดหอมและมะเขือเทศ เป็นต้น อีกประเภทหนึ่งคือเป็นประเภทที่ให้บริการอาหารว่าง หรืออาหารกึ่งขนม (Snack Fast – Food) ซึ่งอาจเป็นอาหารหวานหรืออาหารคาว ซึ่งมีรูปแบบที่หลากหลาย เช่น ไอศกรีม ขนมเค้ก โดนัท ข้าวเกรียบ ปอเปี๊ยะ ลูกชิ้น หรือขนมไทย อื่นๆ เป็นต้น สำหรับประเภทของอาหารฟาสต์ฟู้ดนั้น สามารถแบ่งตามประเภทของอาหารหลัก ได้อีก 5 กลุ่ม คือ 1) กลุ่มพิซซ่า 2) กลุ่มแฮมเบอร์เกอร์ 3) กลุ่มไก่ทอดและไก่ย่าง 4) กลุ่มโดนัท และ 5) กลุ่มไอศกรีม¹²

สำหรับส่วนประกอบของอาหารฟาสต์ฟู้ด¹³ นั้น ส่วนใหญ่จะทำมาจาก แป้งข้าวสาลี แป้งข้าวโพด เครื่องปรุงต่างๆ เช่น ซอส เนย น้ำสลัด เป็นต้น สำหรับพวกเนื้อสัตว์ต่างๆ เช่น เนื้อวัว เนื้อหมู ปลา ไช้ ไก่ ไส้กรอก และผัก เช่นมันฝรั่ง มะเขือเทศ เมื่อสำเร็จรูปออกมาแล้วก็จะมีการเรียกแตกต่างกันออกไป เช่น แฮมเบอร์เกอร์ แซนด์วิช พิสซ่า เป็นต้น และหากเป็นอาหารในกลุ่มของโดนัทและไอศกรีมนั้นก็มีส่วนผสมของแป้งสาลี แป้งข้าวโพด นม เนย น้ำตาล คริม ถั่ว และผลไม้ซึ่งได้ถูกนำมาปรุงแต่งให้เป็นอาหารประเภทดังกล่าว

(2) ขนมขบเคี้ยว

ขนมขบเคี้ยว (Snack Foods) หมายถึง อาหารหรือขนมที่รับประทานยามว่าง มักมีลักษณะเป็นชิ้นเล็กๆ ส่วนมาก พบได้ในวัฒนธรรมตะวันตก เป็นอาหารที่ใช้บริโภคระหว่างมื้อ เพื่อเป็นความสนุกสนานในการลิ้มรสชาติ ไม่ได้เป็นอาหารที่เป็นมื้อหลักของวัน สามารถหาซื้อได้โดยง่าย มีขายทั่วไป ส่วนใหญ่ขนมขบเคี้ยวจะมีส่วนประกอบของแป้งสาลี นม เนย น้ำตาล คริม ถั่ว ไขมัน ซึ่งให้พลังงานสูง ขนมขบเคี้ยว สามารถจำแนกตามส่วนประกอบได้ 5 กลุ่ม¹⁴ ได้แก่

- 1) กลุ่มหมากฝรั่ง เยลลี่ ซึ่งพบว่ามีน้ำตาลและสารให้ความหวานอื่นๆ เป็นส่วนผสมเป็นจำนวนมาก
- 2) กลุ่มช็อกโกแลต ซึ่งมีไขมันในปริมาณที่สูง
- 3) กลุ่มถั่วและเมล็ดพืช มีไขมันและโซเดียม(เกลือ)มาก
- 4) กลุ่มปลาเส้นปรุงรสต่างๆ แม้จะมีโปรตีนสูงแต่ก็มีโซเดียมสูง ยิ่งปรุงรสเข้มข้นยังมีโซเดียมสูง

¹² เพ็งอ๋าง, น.17.

¹³ เพ็งอ๋าง, น.31.

¹⁴ เสาวลักษณ์ วรพล, “การบริโภคขนมและปัจจัยที่มีผลต่อการบริโภคขนมของเด็กนักเรียนมัธยมศึกษาตอนต้น โรงเรียนภักดีชุมพลวิทยา อำเภอภักดีชุมพล จังหวัดชัยภูมิ,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาสาธาณสุขมหาบัณฑิต, บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยขอนแก่น, 2553), น.12.

5) กลุ่มมันฝรั่งทอด ข้าวเกรียบ ข้าวอบกรอบ ข้าวโพด ซึ่งมีลักษณะเป็น แป้งทอดซึ่งมีไขมันและโซเดียม (เกลือ) สูง

ขนมเหล่านี้ จัดเป็นอาหารที่ให้พลังงานสูง แต่ให้คุณค่าทางโภชนาการ ค่อนข้างน้อย เพราะมีส่วนประกอบของ แป้ง น้ำตาล และไขมัน เป็นส่วนประกอบหลัก ซึ่งพลังงาน เหล่านี้โดยปกติก็จะได้รับอย่างเพียงพอต่อความต้องการของร่างกายอยู่แล้วจากการบริโภคอาหาร ตามปกติ นอกจากนี้แล้ว ยังมีส่วนประกอบของเกลือโซเดียม หรือผงชูรส เพื่อเพิ่มรสชาติให้รู้สึกมี รสชาติอร่อย และถูกปากผู้บริโภคมากขึ้น ซึ่งปริมาณของเกลือโซเดียมนี้ ก็มักจะมีปริมาณที่มากเกินไป กว่าความต้องการในปริมาณโซเดียมที่แนะนำให้บริโภคในแต่ละวัน ขนมขบเคี้ยวมักจะได้รับ ความนิยมในการบริโภคของประชากรที่อยู่ในกลุ่มของเด็กและเยาวชน จากความนิยมในแง่ของรสชาติที่ถูก ปากเด็ก ตลอดจนจนถึงการใช้สื่อโฆษณาประชาสัมพันธ์สินค้าประเภทขนมขบเคี้ยวของผู้ประกอบการ จึงทำให้การบริโภคอาหารประเภทขนมขบเคี้ยวนี้ อยู่ในกลุ่มเด็กและเยาวชนเป็นหลัก และมีจำนวน ประชากรในกลุ่มนี้บริโภคค่อนข้างมาก

(3) เครื่องดื่มที่มีน้ำตาล (Sugar sweetened beverages : SSBs)

เครื่องดื่ม (Soft drink) หมายถึง เครื่องดื่มที่ไม่มีส่วนผสมของ แอลกอฮอล์ (Non – alcoholic beverage) ส่วนมากจะเป็นพวก น้ำส้ม น้ำอัดลม น้ำชาเขียว โซดา น้ำผลไม้ นม หรือมีในปริมาณน้อยมาก ซึ่งในปัจจุบันมีการพัฒนาเทคโนโลยีการผลิตและผลิตภัณฑ์ ที่มีความทันสมัยมากขึ้น ทำให้เกิดผลิตภัณฑ์เครื่องดื่มชนิดใหม่ๆ เพิ่มขึ้นอย่างมาก เนื่องจากว่า เครื่องดื่มนั้นจัดเป็นสินค้าที่มีราคาขายต่อหน่วยค่อนข้างต่ำ สะดวก ง่าย มีหลายขนาดและหลาย ราคา เพื่อสร้างทางเลือกให้กับประชาชนผู้เลือกซื้อได้อย่างเหมาะสมตามความต้องการใช้บริโภค ปัจจุบันเครื่องดื่มที่เป็นที่นิยมบริโภคนั้น อาจแบ่งออกได้เป็น 4 ประเภท¹⁵ ดังนี้

1) เครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้ และน้ำพืชผัก เช่น น้ำส้ม น้ำแอปเปิ้ล น้ำ องุ่น น้ำฝรั่ง น้ำสับปะรด เป็นต้น ซึ่งจะมีทั้งน้ำผลไม้สด น้ำผลไม้บรรจุกระป๋อง ขวด หรือกล่อง ซึ่ง สามารถเก็บไว้ได้นานๆ

2) เครื่องดื่มประเภทน้ำอัดลม เป็นเครื่องดื่มที่นำหัวเชื้อมาผลิตเป็น เครื่องดื่ม จะเป็นสินค้าซึ่งมีลักษณะที่สามารถใช้ทดแทนกันได้ เครื่องดื่มประเภทน้ำอัดลมนี้เป็นสินค้า ที่มีหลายขนาดหลายราคา และจัดเป็นเครื่องดื่มที่ได้รับความนิยมบริโภคในกลุ่มของเด็กและเยาวชน ผู้ผลิตมักจะแฝงการจำหน่ายผ่านทางช่องทางการโฆษณาและเป็นผู้ให้การสนับสนุนในกิจกรรมที่ได้รับ ความนิยมของกลุ่มวัยรุ่น เช่น งานเทศกาลดนตรี หรือคอนเสิร์ตต่างๆ นอกจากนี้เครื่องดื่มประเภทนี้

¹⁵ กรมอนามัย, “เครื่องดื่ม,” สืบค้นเมื่อวันที่ 11 ตุลาคม 2558 http://www.anamai.moph.go.th/ewt_news.php?nid=1737.

เป็นเครื่องดื่มที่มีอิทธิพลทางด้านฤดูกาลเข้ามาเกี่ยวข้องด้วย คือ หากเป็นช่วงฤดูร้อนจะมีปริมาณการบริโภคค่อนข้างสูง

3) เครื่องดื่มประเภทเครื่องดื่มบำรุงร่างกาย หรือที่เรียกว่า เครื่องดื่มชูกำลัง เป็นเครื่องดื่มที่มีส่วนผสมเป็นส่วนผสมของคาเฟอีน และน้ำตาล เป็นส่วนผสมหลัก มักเป็นที่นิยมในกลุ่มผู้ที่ใช้แรงงาน เครื่องดื่มประเภทนี้ 1 ขวด ให้พลังงานแก่ร่างกายเพียง 8 แคลอรี และผลจากการที่มีส่วนผสมของคาเฟอีน ซึ่งมีผลกระตุ้นระบบประสาท และคุณค่าทางโภชนาการน้อย

4) เครื่องดื่มประเภทโซดา ซึ่งมักใช้เป็นส่วนผสมควบคู่กับเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ และเครื่องดื่มที่มีรสหวานต่างๆ

อย่างไรก็ดีจะพบว่าเครื่องดื่มประเภทดังที่ได้กล่าวมาข้างต้นนี้จะเป็นเครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของน้ำตาลอยู่เป็นจำนวนมาก หรืออาจกล่าวได้ว่ามีน้ำตาลเป็นส่วนผสมหลัก เพื่อเพิ่มรสชาติของเครื่องดื่มให้กลมกล่อมน่ารับประทานมากยิ่งขึ้น

2.1.2.4 ผลที่เกิดขึ้นจากการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อ

สุขภาพ

จากความหมายและลักษณะของอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพที่ได้อ้างมาแล้วนั้นว่ามีส่วนผสมของน้ำตาล ไขมัน เกลือ แป้ง เป็นส่วนผสมหลัก ในขณะที่แทบจะไม่มีคุณค่าทางโภชนาการประเภทอื่นๆเลย หรือหากมีก็จะมีในปริมาณที่น้อยมาก ซึ่งอาหารและเครื่องดื่มในกลุ่มดังกล่าวนี้หากบริโภคเข้าไปจะก่อให้เกิดผลกระทบต่อสุขภาพดังต่อไปนี้

การบริโภคอาหารฟาสต์ฟู้ด รวมถึงขนมขบเคี้ยว นั้น มักจะมีส่วนผสมของแป้ง ไขมัน โซเดียม(เกลือ) ในปริมาณที่สูง จึงส่งผลให้อาหารในกลุ่มนี้เป็นอาหารที่พลังงานสูง หรือที่เรียกอีกอย่างว่าแคลอรี ซึ่งมักจะให้พลังงาน 900 ถึง 1,800 แคลอรี ซึ่งความต้องการพลังงานตามปกติโดยทั่วไปของมนุษย์จะต้องการพลังงานเพียงวันละ 2,000 ถึง 2,800 แคลอรีเท่านั้น ซึ่งพลังงานที่มนุษย์ไม่ได้ใช้หมดในแต่ละวันนั้นก็สะสมเป็นไขมันในร่างกายซึ่งจะส่งผลต่อการเกิดภาวะน้ำหนักเกินที่เป็นสาเหตุที่สำคัญในการเกิดโรคอ้วนซึ่งจะนำมาสู่การเกิดโรคไม่ติดต่อเรื้อรังประเภทอื่นๆตามมาอีกมากมาย ในส่วนของโซเดียมนั้น อาหารประเภทนี้พบปริมาณโซเดียมอยู่เป็นจำนวนมาก ซึ่งการบริโภคมากเกินไปจะเป็นอันตรายต่อหัวใจและไตเนื่องจากเกลือโซเดียมจะมีคุณสมบัติอุ้มน้ำ เมื่อรับประทานเค็มจัด ปริมาณน้ำในไตโดยเฉพาะในโลหิตจะสูงขึ้น ทำให้มีแนวโน้มว่าจะเกิดโรคความดันโลหิตสูงมากขึ้น ไตทำงานหนักอาจทำให้ไตเสื่อมเร็ว นอกจากนี้อาหารจำพวกดังกล่าวนี้มีปริมาณใยอาหารที่มีค่าต่ำมาก ซึ่งใยอาหารมีความสำคัญต่อร่างกายเพราะช่วยในการทำงานของลำไส้

ทำให้ลำไส้บีบตัวและช่วยดูดซับน้ำ ไขมันเกลือหรือกรดน้ำดี¹⁶ ทำให้ส่งผลต่อความเสี่ยงในการเกิดโรคที่เกี่ยวข้องกับระบบทางเดินอาหารด้วย

การบริโภคเครื่องดื่มรสหวานที่มีส่วนผสมของน้ำตาล¹⁷ และหรือครีมเทียมที่เสริมความมัน เพิ่มรสชาติของเครื่องดื่มให้กลมกล่อมน่ารับประทาน เมื่อเครื่องดื่มเหล่านี้มีส่วนผสมของน้ำตาลและไขมันเป็นหลัก ทำให้ปริมาณสารอาหารที่ให้พลังงานเป็นจำนวนมากหรือที่เรียกว่ามีแคลอรีสูง เมื่อถูกดูดซึมเข้าสู่ร่างกายและไม่ถูกนำไปใช้เป็นพลังงานก็จะถูกนำไปสะสมเป็นไขมันตามส่วนต่างๆของร่างกาย ทำให้มีน้ำหนักเพิ่มขึ้น นอกจากนี้แล้วการดื่มเครื่องดื่มรสหวานจะส่งผลต่อขนาดของสารแอลดีแอลหรือไขมันไม่ดี(LDL: Low density lipoprotein), ระดับน้ำตาลในเลือด และสาร C-protein ซึ่งส่งผลให้เกิดโรคอ้วน ความดันโลหิตสูง รวมถึงโรคเบาหวาน นอกจากนี้แล้ว การบริโภคเครื่องดื่มรสหวานที่มีส่วนผสมของน้ำตาลยังเป็นสาเหตุของโรคฟันผุ¹⁸ เนื่องจากการบริโภคน้ำตาลจะส่งผลให้น้ำตาลจะถูกเปลี่ยนแปลงเป็นกรดภายในไม่กี่นาทีโดยการทำงานของแบคทีเรียในแผ่นคราบจุลินทรีย์บนผิวฟันทำให้เกิดการสูญเสียแคลเซียมและฟอสเฟตของเคลือบฟัน ซึ่งถ้ามีการบริโภคเป็นประจำจะทำให้เกิดการสูญเสียแร่ธาตุของเคลือบฟันเกิดขึ้นซ้ำๆจนไม่อาจทดแทนได้ ซึ่งถ้าการเสียมดุลนี้เกิดติดต่อกันเป็นระยะเวลาหนึ่งก็จะนำไปสู่การเกิดฟันผุได้ในที่สุด นอกจากนี้ยังส่งผลกระทบต่อแรงกระตุ้นให้เกิดความอยากอาหาร รวมถึงผลกระทบต่อสารอาหารที่จำเป็นอย่างอื่นลดลง¹⁹

2.1.2.5 ปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ

(1) พฤติกรรมการบริโภคอาหาร

จากสภาพเศรษฐกิจ สังคม ที่เปลี่ยนแปลงไปในปัจจุบันนี้ ทำให้พฤติกรรมการบริโภคของประชากรไทยเปลี่ยนไปจากในอดีต ทำให้ประชากรไทยในปัจจุบันมีแนวโน้มบริโภคอาหารสดลดน้อยลง ประกอบอาหารรับประทานเองน้อยลง และหันไปพึ่งพาอาหารสำเร็จรูป

¹⁶ วิไลวรรณ คงกิจ *อ้างแล้วเชิงอรรถที่11* น.19-20.

¹⁷ วิรัตน์ ทองรอด, เครื่องดื่มทำให้อ้วนได้จริงหรือ, (บทความสุขภาพน่ารู้ หมอชาวบ้าน 11 มีนาคม 2556) สืบค้นเมื่อวันที่ 24 พฤศจิกายน 2558, <http://www.doctor.or.th/article/detail/15178>

¹⁸ จันทนา อึ้งชูศักดิ์, น้ำตาล สุขภาพ และการจัดการด้านการบริโภคที่เหมาะสม, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์องค์การสงเคราะห์ทหารผ่านศึกในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555), น.25.

¹⁹ เพ็งอ้าง น.28.

มากขึ้น ซึ่งอาหารสำเร็จรูปมักจะมีส่วนประกอบหลักอันประกอบไปด้วยน้ำตาล ไขมัน และโซเดียม เนื่องจากประหยัดเวลาและสะดวก ประกอบกับการขยายตัวของร้านสะดวกซื้อจึงทำให้ประชากรไทยเข้าถึงอาหารสำเร็จรูปมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้แล้วในส่วนของอาหารและเครื่องดื่มที่เป็นโทษต่อร่างกายนั้นพบว่ามีมูลค่าทางการตลาดและการขยายตัวของธุรกิจเพิ่มสูงขึ้นทุกปี ซึ่งเป็นสิ่งที่สะท้อนให้เห็นว่าประชากรไทยมีการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มในกลุ่มนี้สูงเพิ่มขึ้นเช่นกัน²⁰

(2) การโฆษณาประชาสัมพันธ์และการทำการตลาดของผู้ประกอบการ

การโฆษณาประชาสัมพันธ์นับเป็นกลยุทธ์ที่สำคัญที่บริษัทและอุตสาหกรรมอาหารและเครื่องดื่มใช้ในการเพิ่มยอดขายและนำไปสู่การบริโภคที่เพิ่มขึ้น ซึ่งในปัจจุบันพบว่า กลุ่มบริษัทและอุตสาหกรรมที่เกี่ยวข้องกับอาหารและเครื่องดื่มที่เป็นโทษต่อร่างกายนั้นมีการเพิ่มงบประมาณสินค้าอาหารและเครื่องดื่มของตนสูงขึ้นทุกปี โดยการโฆษณาจะมีลักษณะของการสร้างการจดจำให้กับลูกค้าเป็นสำคัญ ซึ่งโฆษณาดังกล่าวมักจะเป็นโฆษณาอาหารและเครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของน้ำตาล ไขมัน และโซเดียม เป็นส่วนประกอบหลักแทบทั้งสิ้น

นอกจากนี้แล้ว การทำการตลาดของผู้ประกอบการ ยังมุ่งเน้นการทำ การตลาดการสื่อสารแบบครบวงจรที่นอกเหนือจากการโฆษณาทางสื่อต่างๆด้วยการใช้บุคคลที่มีชื่อเสียงแล้ว ยังมีการใช้วิธีการมุ่งส่งเสริมการขายด้วยวิธีการลดราคา การแถมสินค้า การซื้ออาหารเป็นชุดในราคาประหยัด การเล่นเกมหรือการชิงโชคเพื่อรับรางวัล เป็นต้น รวมไปถึงการจัดกิจกรรมพิเศษ เช่นการจัดประกวดแข่งขัน การสนับสนุน การให้ทุนการศึกษา ซึ่งเป็นกลยุทธ์หลักในปัจจุบันของอุตสาหกรรมอาหารและเครื่องดื่มที่มีโทษต่อร่างกาย เนื่องจากการสื่อสารการตลาดที่สามารถสร้างประสบการณ์และจูงใจให้ผู้บริโภคเข้ามามีส่วนร่วมได้ สามารถสร้างความจงรักภักดีในตราสินค้า (Brand loyalty) อีกทั้งยังเป็นการสร้างพันธมิตรระหว่างบริษัทกับหน่วยงานภายนอก และสร้างผลกำไรให้แก่บริษัทในระยะยาวได้อีกด้วย ผลของกลยุทธ์การสื่อสารการตลาดแบบบูรณาการหรือแบบครบวงจรที่มีต่อผู้บริโภคหรือกลุ่มเป้าหมายในแต่ละกลยุทธ์มีผลที่แตกต่างกัน แต่เนื่องจากอุตสาหกรรมอาหารและเครื่องดื่ม ประสานทุกกลยุทธ์เพื่อใช้ในการสื่อสารการตลาด เพื่อเป้าหมายเดียวกัน คือ การมุ่งไปสู่การเกิดพฤติกรรมการซื้อ ดังนั้น ผลที่มีต่อผู้บริโภคหรือกลุ่มเป้าหมาย คือ การเกิดการรับรู้ การจดจำ การเกิดความรู้สึกระหว่างใจต่อสินค้า ซึ่งส่งผลต่อการเกิดแรงจูงใจของผู้บริโภคในความจงรักภักดีต่อสินค้า เมื่อผู้บริโภคหรือกลุ่มเป้าหมายยอมรับและศรัทธาในสินค้าก็จะเกิดพฤติกรรมการซื้อสินค้านั้น ซึ่งเป็นการสร้างผลกำไรระยะยาวของบริษัท การใช้กลยุทธ์การ

²⁰ วาทีณี คุณเผือก , “อาหารและโภชนาการในประเทศไทย:เรายังอยู่ตรงจุดใดในปัจจุบัน,” (นนทบุรี แผนงานวิจัยนโยบายอาหารและโภชนาการ เพื่อการสร้างเสริมสุขภาพ มูลนิธิเพื่อการพัฒนา นโยบายสุขภาพระหว่างประเทศ,2558), น.28.

สื่อสารการตลาดแบบบูรณาการหรือแบบครบวงจร จึงเป็นเครื่องมือของอุตสาหกรรมอาหารและเครื่องดื่มที่มีน้ำตาล ไขมัน และโซเดียมสูง ในการประสานทุกกลยุทธ์การสื่อสารเพื่อทำการตลาด โดยมีเป้าหมายหลัก คือ เด็กและเยาวชน ซึ่งมีผลต่อความชื่นชอบ ความต้องการซื้อ รูปแบบและพฤติกรรมการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มประเภทที่มีไขมัน น้ำตาล หรือโซเดียมสูงในเด็กและเยาวชน อันนำไปสู่ปัญหาทางด้านสุขภาพที่เป็นอันตรายในอนาคต²¹

2.2 มาตรการทางกฎหมายในการแก้ไขปัญหาสุขภาพจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ

จากสภาพของปัญหาการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญประการหนึ่งที่เป็นสาเหตุทำให้เกิดโรคไม่ติดต่อเรื้อรังที่เพิ่มสูงขึ้นในปัจจุบัน ทำให้ภาครัฐได้เล็งเห็นถึงความสำคัญในการป้องกันและแก้ไขปัญหาดังกล่าว ดังจะเห็นได้จากการกำหนดกรอบของนโยบายและการป้องกันแก้ไขปัญหาไว้ทั้งในแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ นโยบายของรัฐบาล แผนยุทธศาสตร์ทางด้านสาธารณสุข ที่มีการกำหนดเป้าหมายของการลดการเจ็บป่วยและเสียชีวิตจากกลุ่มโรคไม่ติดต่อเรื้อรัง ซึ่งเป็นแนวนโยบายของทางภาครัฐที่มุ่งให้ความสำคัญต่อการแก้ไขปัญหาดังกล่าว

อย่างไรก็ตามในปัจจุบัน ได้มีมาตรการจากทางด้านกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการป้องกันและแก้ไขปัญหาการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่ส่งผลกระทบต่อสุขภาพ ดังต่อไปนี้

2.2.1 มาตรการด้านการรณรงค์ประชาสัมพันธ์ให้ความรู้

มาตรการด้านการรณรงค์ประชาสัมพันธ์ให้ความรู้กับประชาชนนั้น ในปัจจุบันจะมีหน่วยงานที่ทำหน้าที่นี้ทั้งที่เป็น หน่วยงานของภาครัฐที่เป็นส่วนราชการ และหน่วยงานของรัฐที่จัดเป็นหน่วยงานอิสระซึ่งมีได้มีฐานะเป็นส่วนราชการที่ถูกจัดตั้งขึ้นโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมาย แต่ไม่ได้มีฐานะเป็นหน่วยงานของรัฐ ดังต่อไปนี้

2.2.1.1 สำนักโรคไม่ติดต่อ กรมควบคุมโรค กระทรวงสาธารณสุข²²

²¹ นงนุช ใจชื่น, “การบริโภคอาหารที่ไม่เหมาะสม,” ใน รายงานสถานการณ์โรค NCDs วิฤตสุขภาพ วิฤตสังคม, บรรณาธิการโดย ทักษพล ธรรมรังสี (นนทบุรี: สำนักวิจัยนโยบายสร้างเสริมสุขภาพ (สวน.) สำนักงานพัฒนานโยบายสุขภาพระหว่างประเทศ, 2557), น.3-47.

²² สำนักโรคไม่ติดต่อ กรมควบคุมโรค กระทรวงสาธารณสุข, “เกี่ยวกับหน่วยงาน,” สืบค้นเมื่อวันที่ 11 พฤศจิกายน 2558 <http://www.thaincd.com/about-us/vision.html>.

สำนักโรคไม่ติดต่อ ถือเป็นส่วนราชการที่อยู่ภายใต้สังกัดของกรมควบคุมโรค กระทรวงสาธารณสุข ซึ่งมีหน้าที่ทางด้านวิชาการในการเฝ้าระวัง ป้องกัน ควบคุมโรคไม่ติดต่อ โดยมีพันธกิจในการสร้างและพัฒนางานองค์ความรู้ ข้อมูลข่าวสาร เครื่องมือ และนวัตกรรมในการเฝ้าระวัง ป้องกัน และควบคุมโรคไม่ติดต่อ ถ่ายทอด สนับสนุน องค์ความรู้ ข้อมูลข่าวสาร เครื่องมือ และนวัตกรรมแก่ภาคีเครือข่ายในการเฝ้าระวัง ป้องกัน ควบคุมโรคไม่ติดต่อ ติดตาม และประเมินผลการดำเนินงานเฝ้าระวัง ป้องกัน ควบคุมโรคไม่ติดต่อ ผลักดันนโยบายสาธารณะด้านโรคไม่ติดต่อ ซึ่งการดำเนินการของสำนักโรคไม่ติดต่อนั้น จะมุ่งเน้นไปที่การผลิตและรวบรวม สื่อเผยแพร่ ข้อมูลวิชาการ ข้อมูลสถิติโรคไม่ติดต่อเรื้อรังที่สำคัญในรูปแบบของเอกสารวิชาการ และสื่อเผยแพร่แก่ประชาชนและผู้สนใจทั่วไป

2.2.1.2 สำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ(สสส)

สำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ(สสส)²³ จัดเป็นหน่วยงานของรัฐที่มีชื่อเป็นหน่วยงานราชการหรือรัฐวิสาหกิจ จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ.2544 โดยมีวัตถุประสงค์²⁴ในการส่งเสริมและสนับสนุนการสร้าง

²³ สำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ, “รู้จัก สสส.,” สืบค้นเมื่อวันที่ 12 ธันวาคม 2558 <http://www.thaihealth.or.th/Aboutus.html>.

²⁴ พระราชบัญญัติกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ.2544 มาตรา 5 บัญญัติว่า “ให้จัดตั้งกองทุนขึ้นกองทุนหนึ่งเรียกว่า “กองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ”

ให้กองทุนเป็นนิติบุคคลมีวัตถุประสงค์ ดังต่อไปนี้

(1) ส่งเสริมและสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพในประชากรทุกวัยตามนโยบายสุขภาพแห่งชาติ

(2) สร้างความตระหนักเรื่องพฤติกรรมที่เสี่ยงจากการบริโภคสุรา ยาสูบ หรือสารหรือสิ่งอื่นที่ทำลายสุขภาพ และสร้างความเชื่อในการสร้างเสริมสุขภาพแก่ประชาชนทุกระดับ

(3) สนับสนุนการรณรงค์ให้ลดบริโภคสุรา ยาสูบ หรือสารหรือสิ่งอื่นที่ทำลายสุขภาพ ตลอดจนให้ประชาชนได้รับรู้ข้อมูลที่เกี่ยวข้อง

(4) ศึกษาวิจัยหรือสนับสนุนให้มีการศึกษาวิจัย ฝึกอบรม หรือดำเนินการให้มีการประชุมเกี่ยวกับการสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ

(5) พัฒนาความสามารถของชุมชนในการสร้างเสริมสุขภาพโดยชุมชน หรือองค์กรเอกชน องค์กรสาธารณประโยชน์ ส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ หรือหน่วยงานอื่นของรัฐ

เสริมสุขภาพในประชากรทุกวัยไม่ว่าจะเป็นการรณรงค์ ให้ความรู้และผลิตสื่อเผยแพร่ต่างๆ เกี่ยวกับปัญหาทางด้านสุขภาพ และแนวทางในการป้องกันแก้ไขปัญหาทางด้านสุขภาพของประชากรไทย โดยกองทุนนี้ได้รับงบประมาณในรูปแบบของเงินทุนที่มีลักษณะเป็นเงินบำรุงกองทุนซึ่งมาจากภาษีที่รัฐจัดเก็บจากผู้ผลิตและนำเข้า สุราและยาสูบในอัตราร้อยละ 2 ของภาษีที่ต้องชำระ²⁵

สำหรับผลการดำเนินการที่ผ่านมาของสำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพนั้น จะเป็นการรณรงค์และให้ความรู้เกี่ยวกับในเรื่องของการควบคุมการบริโภคสุรាយาสูบเป็นหลัก และออกมาตรการและให้ความรู้เกี่ยวกับด้านสุขภาพ ในส่วนของ การบริโภคอาหาร และเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ และการมีกิจกรรมทางกายหรือการออกกำลังกายนั้น และโรคไม่ติดต่อเรื้อรังนั้นสำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพได้มีมาตรการต่างๆ ที่ได้มีการดำเนินการเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าว เช่น การดำเนินการกิจกรรม “ยุทธการลดหวาน มัน เค็ม และภารกิจพิชิตฟุง” ซึ่งเป็นกิจกรรมที่มีวัตถุประสงค์ในการให้ความรู้เกี่ยวกับเรื่องโภชนาการที่ถูกต้อง ผ่านทางสื่อแนะนำเสนอในรูปแบบที่เข้าใจง่าย สร้างความสนุกสนานให้กับผู้เข้าร่วมกิจกรรมโดยสอดแทรกเนื้อหาสาระเกี่ยวกับอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ การบริโภคอาหารและ

(6) สนับสนุนการรณรงค์สร้างเสริมสุขภาพผ่านกิจกรรมต่าง ๆ ในลักษณะที่เป็นสื่อ เพื่อให้ประชาชนสร้างเสริมสุขภาพให้แข็งแรง ใช้เวลาว่างให้เป็นประโยชน์และลดบริโภคสุรាយาสูบหรือสารหรือสิ่งอื่นที่ทำลายสุขภาพ”

²⁵พระราชบัญญัติกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ.2544, มาตรา 6 บัญญัติว่า “กองทุนประกอบด้วยเงินและทรัพย์สิน ดังต่อไปนี้

- (1) เงินบำรุงกองทุนที่จัดเก็บตามมาตรา 11
- (2) เงินและทรัพย์สินที่ได้รับและโอนมาตามมาตรา 43
- (3) เงินอุดหนุนจากรัฐบาล
- (4) เงินอุดหนุนจากภาคเอกชนหรือองค์กรอื่น รวมทั้งจากต่างประเทศหรือองค์การระหว่างประเทศ และเงินหรือทรัพย์สินที่มีผู้อุทิศให้
- (5) ค่าธรรมเนียม ค่าบำรุง ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือรายได้จากการดำเนินการ
- (6) ดอกผลของเงินหรือรายได้จากทรัพย์สินของกองทุน”

“มาตรา 11 ให้กองทุนมีอำนาจจัดเก็บเงินบำรุงกองทุนจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายว่าด้วยสุราและกฎหมายว่าด้วยยาสูบ ในอัตราร้อยละสองของภาษีที่เก็บจากสุราและยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยสุราและกฎหมายว่าด้วยยาสูบ

ในการคำนวณเงินบำรุงกองทุนตามอัตราที่กำหนดในวรรคหนึ่ง หากมีเศษของหนึ่งสตางค์ให้ปัดทิ้ง”

เครื่องดื่มอย่างถูกต้องและเหมาะสม ในส่วนของการมีกิจกรรมทางกายหรือการออกกำลังกายนั้น สำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพได้จัดโครงการและกิจกรรมในเรื่องของการรณรงค์ และส่งเสริมการออกกำลังกายหรือการมีกิจกรรมทางกายผ่านทางช่องทางสื่อต่างๆ ไม่ว่าจะเป็น โทรทัศน์ วิทยุ หนังสือพิมพ์ สื่อออนไลน์ต่างๆ ซึ่งเป็นกิจกรรมที่ดำเนินการมานับตั้งแต่ได้มีการก่อตั้ง กองทุนฯ สำหรับโครงการที่เป็นที่รับทราบของประชาชนโดยทั่วไปนั้น ได้แก่ โครงการ สสส. แกว่ง แขน ออกกำลังกาย ลดพุง ลดโรค ผ่านทางช่องทางโฆษณาทางโทรทัศน์ หนังสือพิมพ์และสื่อ ออนไลน์ต่างๆ²⁶

นอกจากสำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพแล้ว ใน ปัจจุบัน ยังมีหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการพัฒนาองค์ความรู้ จัดทำระบบข้อมูลและจัดการความรู้เพื่อ ขับเคลื่อนนโยบายเกี่ยวกับโรคไม่ติดต่อเรื้อรังอีกหลายหน่วยงาน อาทิเช่น เครือข่ายเด็กไทยไม่กินหวาน เครือข่ายลดเค็ม เครือข่ายคนไทยไร้พุง มูลนิธิเพื่อผู้บริโภค เป็นต้น

2.2.2 มาตรการทางด้านฉลากโภชนาการ

มาตรการทางด้านฉลากโภชนาการเป็นมาตรการที่เกิดขึ้นมาจากปัญหาทางด้าน ภาวะโภชนาการเกินของประชาชนที่เป็นปัจจัยเสี่ยงทางด้านสุขภาพอันนำไปสู่การเกิดโรคไม่ติดต่อ เรื้อรัง อันมีสาเหตุมาจากการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่ไม่สมดุล บริโภคอาหารเกินความต้องการ ของร่างกาย บริโภคอาหารที่ให้พลังงานสูงที่มีส่วนผสมของ น้ำตาล ไขมัน เกลือ มากเกิน จึงได้มีการ ออกประกาศกระทรวงสาธารณสุขซึ่งเป็นการอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติอาหาร พ.ศ. 2522²⁷ ในเรื่องของการแสดงฉลากโภชนาการ ดังต่อไปนี้

²⁶รายงานประจำปี 2558 สำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ (สสส.) สืบค้นเมื่อวันที่ 14 มิถุนายน 2559, <http://www.thaihealth.or.th/Books/461.html>.

²⁷พระราชบัญญัติอาหาร พ.ศ.2522, มาตรา 5 บัญญัติว่า “ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวง สาธารณสุขรักษาการตามพระราชบัญญัตินี้ และให้มีอำนาจแต่งตั้งพนักงานเจ้าหน้าที่ ออก กฎกระทรวงกำหนดค่าธรรมเนียมไม่เกินอัตราท้ายพระราชบัญญัตินี้ ยกเว้นค่าธรรมเนียมและกำหนด กิจกรรมอื่น ก็ออกประกาศ ทั้งนี้ เพื่อปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้

กฎกระทรวงและประกาศนั้นเมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้”

มาตรา 6 บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์แก่การควบคุมอาหาร ให้รัฐมนตรีมีอำนาจประกาศ ในราชกิจจานุเบกษา

(10) กำหนดประเภทและชนิดอาหารที่ผลิตเพื่อจำหน่าย นำเข้าเพื่อจำหน่าย หรือที่ จำหน่าย ซึ่งจะต้องมีฉลาก ข้อความในฉลาก เงื่อนไขและวิธีการแสดงฉลาก ตลอดจนหลักเกณฑ์และ วิธีการโฆษณาในฉลาก”

2.2.2.1 ฉลากโภชนาการสำหรับเครื่องดื่ม

สำหรับการแสดงฉลากโภชนาการสำหรับเครื่องดื่มนี้ จะเป็นไปตามประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 182) พ.ศ.2541 เรื่อง ฉลากโภชนาการ ซึ่งกำหนดให้อาหารที่มีการกล่าวอ้างทางโภชนาการ อาหารที่มีการใช้คุณค่าในการส่งเสริมการขาย อาหารที่ระบุกลุ่มผู้บริโภคในการส่งเสริมการขาย และอาหารอื่นตามที่สำนักงานคณะกรรมการอาหารและยาประกาศกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการอาหาร เป็นอาหารที่ต้องแสดงฉลากโภชนาการ ซึ่งฉลากโภชนาการนั้นจะมีลักษณะดังต่อไปนี้

ภาพที่ 2.1 ตัวอย่างของรูปแบบฉลากโภชนาการเต็มรูปแบบที่มีการบังคับใช้ตามประกาศกระทรวงสาธารณสุข ฉบับที่ 182 พ.ศ.2541

ข้อมูลโภชนาการ	
ส่วนที่ 1	หนึ่งหน่วยบริโภค : (.....)
ส่วนที่ 2	จำนวนหน่วยบริโภคต่อ.....
ช่วงที่ 1	คุณค่าทางโภชนาการต่อหนึ่งหน่วยบริโภค พลังงานทั้งหมด กิโลแคลอรี (พลังงานจากไขมัน กิโลแคลอรี) ร้อยละของปริมาณที่แนะนำต่อวัน *
ช่วงที่ 2	ไขมันทั้งหมด ก.%
	ไขมันอิ่มตัว ก.%
	โคเลสเตอรอล มก.%
	โปรตีน ก.%
	คาร์โบไฮเดรตทั้งหมด ก.%
	ใยอาหาร ก.%
ช่วงที่ 3	น้ำตาล ก.%
	โซเดียม มก.%
	ร้อยละของปริมาณที่แนะนำต่อวัน *
วิตามินเอ%	วิตามินบี 1%
วิตามินบี 2%	แคลเซียม%
เหล็ก%	
* ร้อยละของปริมาณสารอาหารที่แนะนำไว้บริโภคต่อวันสำหรับคนโตอายุตั้งแต่ 6 ปีขึ้นไป (TAM RDI) โดยคิดจากความต้องการพลังงานวันละ 2,000 กิโลแคลอรี	
ความต้องการพลังงานของผลิตภัณฑ์แต่ละรายการกับผู้ต้องการพลังงานวันละ 2,000 กิโลแคลอรี ควรได้รับสารอาหารต่าง ๆ ดังนี้	
ไขมันทั้งหมด	น้อยกว่า 65 ก.
ไขมันอิ่มตัว	น้อยกว่า 20 ก.
โคเลสเตอรอล	น้อยกว่า 300 มก.
คาร์โบไฮเดรตทั้งหมด	300 ก.
ใยอาหาร	25 ก.
โซเดียม	น้อยกว่า 2,400 มก.
พลังงาน (กิโลแคลอรี) ต่อกรัม : ไขมัน = 9 ; โปรตีน = 4 ; คาร์โบไฮเดรต = 4	

ที่มา: ประกาศกระทรวงสาธารณสุข ฉบับที่ 182 พ.ศ.2541, บัญชีหมายเลข 1 แนบท้ายประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 182) พ.ศ.2541 รูปแบบและเงื่อนไขของการแสดงกรอบข้อมูลโภชนาการ

สำหรับฉลากโภชนาการที่ใช้บังคับกับอาหารจำพวกเครื่องดื่มนี้ จะแสดงปริมาณของสารอาหารหรือคุณค่าทางโภชนาการที่อยู่ในผลิตภัณฑ์โดยกำหนดคุณค่าทางโภชนาการเป็นต่อหนึ่งหน่วยการบริโภค เพื่อเป็นการให้ข้อมูลกับผู้บริโภคที่จะได้ทราบถึงคุณค่าของสารอาหารและส่วนประกอบที่สำคัญของผลิตภัณฑ์ดังกล่าว ซึ่งมาตรการนี้เป็นมาตรการที่มุ่งให้ข้อมูลทางโภชนาการกับผู้บริโภคในการตัดสินใจที่จะเลือกบริโภคโดยคำนึงถึงคุณค่าทางโภชนาการตลอดจนส่วนประกอบของอาหารที่ปรากฏอยู่บนฉลากโภชนาการในการตัดสินใจเลือกซื้อหรือบริโภค แต่

อย่างไรก็ดี เมื่อพิจารณาจากเนื้อหาในประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 182) พ.ศ.2541 จะพบว่า ประกาศฉบับดังกล่าวมีเนื้อหาครอบคลุมถึงผลิตภัณฑ์อาหารแทบทุกชนิด แต่อย่างไรก็ดี การแสดงฉลากโภชนาการตามประกาศฉบับดังกล่าวยังมีปัญหาถึงความง่ายต่อความเข้าใจในการศึกษาความหมายของฉลากโภชนาการดังกล่าว²⁸

2.2.2.2 ฉลากโภชนาการแบบจีดีเอ

ฉลากโภชนาการแบบจีดีเอ(Guideline Daily Amounts ; GDA) เป็นมาตรการทางด้านฉลากโภชนาการที่ทำให้ผู้บริโภคสามารถเข้าถึงข้อมูลและคุณค่าทางด้านโภชนาการได้ง่ายและสะดวกขึ้นซึ่งจัดมีรูปแบบที่มีความเรียบง่ายและเข้าใจได้ง่ายกว่าฉลากโภชนาการตามประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 182) โดยการแสดงฉลากโภชนาการแบบจีดีเอนี้ จะเป็นไปตามประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 374) พ.ศ.2559 เรื่อง อาหารที่ต้องแสดงฉลากโภชนาการและค่าพลังงาน น้ำตาล ไขมัน และโซเดียมแบบจีดีเอ ซึ่งประกาศกระทรวงสาธารณสุขฉบับนี้ ในข้อ 2 ได้กำหนดให้อาหารดังต่อไปนี้เป็นอาหารที่ต้องแสดงฉลากโภชนาการ

- (1) อาหารขบเคี้ยว ได้แก่
 - (1.1) มันฝรั่งทอดหรืออบกรอบ
 - (1.2) ข้าวโพดคั่วทอดหรืออบกรอบ
 - (1.3) ข้าวเกรียบ ทอด หรืออบกรอบ หรืออาหารขบเคี้ยวชนิดอบพอง
 - (1.4) ถั่วหรือถั่วทอด หรืออบกรอบ หรืออบเกลือ หรือเคลือบปรุงรส
 - (1.5) สาหร่ายทอด หรืออบกรอบ หรือเคลือบปรุงรส
 - (1.6) ปลาเส้นทอด หรืออบกรอบหรือปรุงรส
- (2) ช็อกโกแลต และผลิตภัณฑ์ในทำนองเดียวกันนี้
- (3) ผลิตภัณฑ์ขนมอบ ได้แก่
 - (3.1) ขนมปังกรอบ หรือแครกเกอร์ หรือบิสกิต
 - (3.2) เวเฟอร์สอดไส้
 - (3.3) คุกกี้
 - (3.4) เค้ก และ
 - (3.5) พาย เพสตรี ทั้งชนิดที่มีและไม่มีไส้

²⁸ แผนงานวิจัยนโยบายอาหารและโภชนาการเพื่อการเสริมสร้างสุขภาพ มูลนิธิเพื่อการพัฒนา นโยบายสุขภาพระหว่างประเทศ, “การศึกษาความเข้าใจและการใช้ฉลากโภชนาการหน้าบรรจุภัณฑ์ (Front-of-pack labeling) ของประชากรไทย,” น.38. สืบค้นเมื่อวันที่ 27 กรกฎาคม 2559, <http://ihpptaigov.net/DB/publication/attachresearch/375/chapter1.pdf>.

- (4) อาหารกึ่งสำเร็จรูป ได้แก่
 - (4.1) ก๋วยเตี๋ยว ก๋วยจั๊บ บะหมี่ เส้นหมี่ และวุ้นเส้นไม่ว่าจะมีการปรุงแต่งหรือไม่ก็ตาม
 - (4.2) ข้าวต้มที่ปรุงแต่งและโจ๊กที่ปรุงแต่ง
- (5) อาหารมี้อหลักที่เป็นอาหารจานเดียว ซึ่งต้องเก็บรักษาไว้ในตู้เย็นหรือตู้แช่แข็งตลอดระยะเวลาจำหน่าย

ภาพที่ 2.2 สัญลักษณ์ฉลากโภชนาการแบบจีดีเอ



ที่มา: บัญชีแนบท้ายประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 374) พ.ศ.2559 เรื่อง อาหารที่ต้องแสดงฉลากโภชนาการ และค่าพลังงาน น้ำตาล ไขมัน และโซเดียมแบบจีดีเอ

มีข้อสังเกตว่าประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 374) พ.ศ.2559 เรื่อง อาหารที่ต้องแสดงฉลากโภชนาการ และค่าพลังงาน น้ำตาล ไขมัน และโซเดียมแบบจีดีเอ นี้ จะมีการกำหนดขอบข่ายของอาหารไว้แคบกว่า ประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 182) พ.ศ.2541 กล่าวคือประกาศสาธารณสุข (ฉบับที่ 374) พ.ศ.2559 นั้นจะจำกัดประเภทของอาหารที่ต้องแสดงฉลากโภชนาการ และค่าพลังงาน น้ำตาล ไขมัน และโซเดียมแบบจีดีเอ ไว้เฉพาะอาหารในกลุ่มดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น แต่อย่างไรก็ดี หากอาหารในกลุ่มดังกล่าว เป็นอาหารที่การกล่าวอ้างทางโภชนาการ อาหารที่มีการใช้คุณค่าในการส่งเสริมการขาย อาหารที่ระบุกลุ่มผู้บริโภคในการส่งเสริมการขาย และอาหารอื่นตามที่สำนักงานคณะกรรมการอาหารและยาประกาศกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการอาหาร ก็จะส่งผลให้อาหารในกลุ่มดังกล่าวนี้ จะต้องมีการแสดงฉลากโภชนาการตามประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 182) พ.ศ.2541 อีกด้วย

2.2.2.3 ฉลากทางเลือกสุขภาพ

ฉลากทางเลือกสุขภาพ หรือมาตรการการแสดงสัญลักษณ์โภชนาการบนฉลากอาหาร เป็นมาตรการที่ออกมาเพื่อป้องกันปัญหาภาวะโภชนาการเกินและโรคไม่ติดต่อเรื้อรัง

ซึ่งเป็นมาตรการที่ต่อยอดมาจากมาตรการแสดงฉลากโภชนาการแบบจีดีเอ โดยมีวัตถุประสงค์ให้ผู้บริโภคสามารถตัดสินใจเลือกบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่มีคุณค่าทางโภชนาการเหมาะสม จึงมีการออกประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 373) พ.ศ.2559 เรื่องการแสดงสัญลักษณ์โภชนาการบนฉลากอาหาร ออกมา เพื่อสร้างเครื่องมือในรูปแบบสัญลักษณ์อย่างง่ายบนฉลากของผลิตภัณฑ์อาหาร สำหรับผู้บริโภคใช้ในการเลือกซื้อผลิตภัณฑ์อาหารที่มีคุณค่าทางโภชนาการที่ดีกว่าได้อย่างถูกต้อง รวมถึงระบบการบริหารจัดการสัญลักษณ์ดังกล่าวเพื่อให้เกิดความยั่งยืนและประโยชน์สูงสุด²⁹ ซึ่งผลิตภัณฑ์อาหารที่จะสามารถใช้สัญลักษณ์โภชนาการบนฉลากอาหารนี้ จะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 373) พ.ศ.2559 ซึ่งมีการแบ่งหลักเกณฑ์การพิจารณาไว้ทั้งหมดสามกลุ่ม ดังต่อไปนี้

(1) กลุ่มอาหารมือหลัก

พิจารณาจากค่าสารอาหารต่อพลังงาน 100 กิโลแคลอรี โดยระบบการให้คะแนนอาหารตามคุณค่าทางโภชนาการกล่าวคือ

1. พลังงานของผลิตภัณฑ์อาหารในกลุ่มนี้ ต้องอยู่ในช่วง 250-500 กิโลแคลอรี
2. คะแนนสารอาหารของไขมันทั้งหมด กรดไขมันอิ่มตัว น้ำตาลและโซเดียม ไม่เป็น 0
3. คะแนนรวมของทั้ง 8 สารอาหารรวมกัน ต้องมากกว่าหรือเท่ากับ 20 คะแนน จากคะแนนรวมทั้งหมด 40 คะแนน

(2) กลุ่มเครื่องดื่มพร้อมบริโภค

พิจารณาค่าสารอาหารต่อปริมาณ 100 มิลลิลิตรของน้ำผัก และน้ำผลไม้ น้ำอัดลมและน้ำหวานกลิ่นรสต่างๆ น้ำนมถั่วเหลือง และน้ำธัญพืช โดยกำหนดเงื่อนไขให้น้ำตาลทั้งหมดต้องไม่เกิน 6 กรัม ต่อ 100 มิลลิลิตร สำหรับบรรจุภัณฑ์ที่ระบุจำนวนหน่วยบริโภคหนึ่งหน่วยบริโภค โดยมีขนาดบรรจุไม่เกิน 150% ของหนึ่งหน่วยบริโภคอ้างอิง ยกเว้น หากหนึ่งหน่วยบริโภคมีปริมาณมากกว่า 150% ของหนึ่งหน่วยบริโภคอ้างอิง ต้องมีปริมาณน้ำตาลทั้งหมดไม่เกิน 18 กรัม ต่อหน่วยบรรจุ

(3) กลุ่มเครื่องปรุงรส

แบ่งออกเป็น

²⁹ โครงการพัฒนาและส่งเสริมการใช้สัญลักษณ์โภชนาการอย่างง่าย สืบค้นเมื่อวันที่ 1 มิถุนายน 2559, <http://healthierlogo.com>.

1) น้ำปลา จะต้องมีโซเดียมไม่เกิน 6000 มิลลิกรัม ต่อปริมาณ 100 มิลลิลิตร

2) ซอสปรุงรส ซีอิ้ว จะต้องมีโซเดียมไม่เกิน 5000 มิลลิกรัม ต่อปริมาณ 100 มิลลิลิตร

อย่างไรก็ตามขอบเขตของกลุ่มอาหารแต่ละกลุ่มมิได้จำกัดแต่เฉพาะประเภทหรือชนิดอาหารตามประกาศกระทรวงสาธารณสุข แต่พิจารณาจากลักษณะและรูปแบบการบริโภคที่มีความคล้ายคลึงกัน ซึ่งผลิตภัณฑ์ทั้งสามกลุ่มนี้จะต้องผ่านการตรวจสอบและได้รับการรับรองจากมูลนิธิส่งเสริมโภชนาการ สถาบันโภชนาการ มหาวิทยาลัยมหิดล³⁰ ซึ่งหากสินค้าทั้งสามกลุ่มนี้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ ก็จะมีผลทำให้สินค้านั้น สามารถใช้ฉลากทางเลือกสุขภาพได้ ซึ่งมีสัญลักษณ์ดังนี้

ภาพที่ 2.3 สัญลักษณ์โภชนาการแบบฉลากทางเลือกสุขภาพ



ที่มา: ประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 373) พ.ศ.2559 เรื่องการแสดงสัญลักษณ์โภชนาการบนฉลากอาหาร

³⁰ ประกาศสำนักงานคณะกรรมการอาหารและยา เรื่อง คำชี้แจงประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 373) พ.ศ.2559 เรื่อง การแสดงสัญลักษณ์โภชนาการบนฉลากอาหาร

“ข้อ 2.กำหนดเงื่อนไขสำหรับอาหารที่จะแสดงสัญลักษณ์โภชนาการ ดังนี้

(1) ต้องผ่านการตรวจสอบและได้รับการรับรองจากมูลนิธิส่งเสริมโภชนาการ สถาบันโภชนาการ มหาวิทยาลัยมหิดล หรือหน่วยงานอื่นที่ได้รับมอบหมายจากคณะกรรมการขับเคลื่อนยุทธศาสตร์เพื่อสร้างความเชื่อมโยงด้านอาหารและโภชนาการสู่คุณภาพชีวิตที่ดี ภายใต้คณะกรรมการอาหารแห่งชาติ

ทั้งนี้ หลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการในการยื่นขอรับการรับรองให้ไปปฏิบัติตามที่มูลนิธิส่งเสริมโภชนาการ สถาบันโภชนาการ มหาวิทยาลัยมหิดล หรือหน่วยงานอื่นที่ได้รับมอบหมายกำหนด”

อย่างไรก็ตามมีข้อสังเกตว่า มาตรการฉลากทางเลือกสุขภาพนี้ เป็น มาตรการที่มีลักษณะขอความร่วมมือให้ผู้ประกอบการในการผลิตสินค้าที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ทาง โภชนาการที่เหมาะสมตามที่ได้กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขไว้ ซึ่งผู้ประกอบการจะมีค่าใช้จ่ายใน การขอรับรองขึ้นทะเบียนสัญลักษณ์โภชนาการอย่างง่ายหรือฉลากทางเลือกสุขภาพ³¹ โดยไม่ได้มี มาตรการจูงใจอย่างอื่นให้กับผู้ประกอบการ

2.2.3 มาตรการในการควบคุมโฆษณา

แม้ว่าในปัจจุบันประเทศไทยจะยังไม่มีมาตรการในการควบคุมโฆษณาอาหาร และเครื่องดื่มที่เป็นโทษต่อร่างกายโดยตรงเหมือนดังเช่นกฎหมายควบคุมเครื่องดื่มแอลกอฮอล์³² ก็ ตาม แต่อย่างไรก็ดีก็ได้มีบทบัญญัติของกฎหมายที่จะพอนำมาปรับใช้ในการควบคุมอาหารและ เครื่องดื่มที่มีโทษต่อร่างกายอันถือเป็นสิ่งที่อยู่ภายใต้บังคับของบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการควบคุม การโฆษณาดังต่อไปนี้

2.2.3.1 มาตรการในการควบคุมโฆษณาตามพระราชบัญญัติอาหาร

เป็นไปตามพระราชบัญญัติอาหาร พ.ศ.2522 ที่มีบทบัญญัติห้ามการ โฆษณาประโยชน์ คุณภาพ หรือสรรพคุณของอาหารอันเป็นเท็จหรือเป็นการหลอกลวงให้เกิดความ หลงเชื่อโดยไม่สมควร³³ นอกจากนี้แล้ว พระราชบัญญัตินี้ได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการ โฆษณาไว้อีกว่า หากโฆษณานั้นมุ่งประสงค์ที่จะแสดงถึงคุณประโยชน์ คุณภาพหรือสรรพคุณของ

³¹“ทางเลือกสุขภาพ สมัครเข้าร่วม,” สืบค้นเมื่อวันที่ 27 กรกฎาคม 2559, <https://www.healthierlogo.com/สมัครเข้าร่วม>.

³²พระราชบัญญัติควบคุมเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ พ.ศ.2551, มาตรา 32 บัญญัติว่า “ห้าม มิให้ผู้ใดโฆษณาเครื่องดื่มแอลกอฮอล์หรือแสดงชื่อหรือเครื่องหมายของเครื่องดื่มแอลกอฮอล์อันเป็น การอวดอ้างสรรพคุณหรือชักจูงใจให้ผู้อื่นดื่มโดยตรงหรือโดยอ้อม

การโฆษณาหรือประชาสัมพันธ์ใดๆ โดยผู้ผลิตเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ทุกประเภทให้ กระทำได้เฉพาะการให้ข้อมูลข่าวสาร และความรู้ซึ่งสร้างสรรค์สังคม โดยไม่มีการปรากฏภาพของ สินค้าหรือบรรจุภัณฑ์ของเครื่องดื่มแอลกอฮอล์นั้น เว้นแต่เป็นการปรากฏของภาพลักษณะของ เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ หรือสัญลักษณ์ของบริษัทผู้ผลิตเครื่องดื่มแอลกอฮอล์นั้นเท่านั้น ทั้งนี้ตามที่ กำหนดในกฎกระทรวง

บทบัญญัติในวรรคหนึ่งและวรรคสอง มิให้ใช้บังคับกับการโฆษณาที่มีต้นกำเนิดนอก ราชอาณาจักร”

³³พระราชบัญญัติอาหาร พ.ศ.2522 มาตรา 40.

อาหารทางวิทยุกระจายเสียง โทรทัศน์ ทางการฉายภาพ ภาพยนตร์ ทางหนังสือพิมพ์ สิ่งพิมพ์อื่น หรือด้วยวิธีการโฆษณาอื่นนอกจากที่กล่าวมาแล้ว โดยเป็นการโฆษณาเพื่อประโยชน์ในทางการค้า ผู้ขออนุญาตจะต้องนำเสียง ภาพ ภาพยนตร์ หรือข้อความที่จะโฆษณาดังกล่าวให้ผู้พิจารณาอนุญาต ตรวจสอบพิจารณาก่อน เมื่อได้รับอนุญาตแล้วจึงจะโฆษณาได้³⁴ นอกจากนี้แล้วยังให้อำนาจผู้อนุญาตให้โฆษณา มีอำนาจที่จะระงับการโฆษณาอาหารที่ได้กระทำการโฆษณาโดยที่ยังไม่ได้รับอนุญาตจากผู้อนุญาต และให้ผู้กระทำการโฆษณาการระงับการโฆษณาอาหารหากเห็นว่าอาหารดังกล่าวไม่มีคุณภาพหรือสรรพคุณตามที่โฆษณา³⁵

2.2.3.2 มาตรการในการควบคุมโฆษณาตามพระราชบัญญัติคุ้มครองผู้บริโภค

เป็นไปตามบทบัญญัติของพระราชบัญญัติคุ้มครองผู้บริโภค พ.ศ.2522 ได้มีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมการโฆษณาอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพไว้ โดยกำหนดให้การโฆษณาสินค้าหรือบริการนั้นจะต้องไม่ใช่ข้อความที่เป็นการไม่เป็นธรรมต่อผู้บริโภค หรือต้องไม่ใช่ข้อความที่อาจก่อให้เกิดผลเสียต่อสังคม ซึ่งเป็นข้อความเกี่ยวกับแหล่งกำเนิด สภาพ คุณภาพ หรือลักษณะของสินค้าหรือบริการ ตลอดจนการส่งมอบ การจัดหา หรือการใช้สินค้าหรือบริการ³⁶ และวิธีการในการโฆษณานั้นจะต้องไม่กระทำด้วยวิธีการอันอาจเป็นอันตรายต่อสุขภาพ ร่างกายหรือจิตใจหรืออาจก่อให้เกิดความรำคาญแก่ผู้บริโภค³⁷ ซึ่งพระราชบัญญัติคุ้มครองผู้บริโภค ได้กำหนดบทลงโทษสำหรับผู้ที่กระทำการโฆษณาโดยฝ่าฝืนไว้ ซึ่งมีโทษทั้งจำคุกและปรับ³⁸

2.2.3.3 มาตรการในการควบคุมโฆษณาตามประกาศสำนักงานคณะกรรมการ

อาหารและยา

ประกาศสำนักงานคณะกรรมการอาหารและยา เรื่องหลักเกณฑ์การโฆษณาอาหาร พ.ศ.2551 เป็นประกาศที่ออกขึ้นเพื่อให้การขออนุญาตโฆษณาและการโฆษณาอาหาร เป็นไปตามเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติอาหาร พ.ศ.2522 มาตรา 40 และ มาตรา 41 ประกาศฉบับนี้ จึงได้กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขและแนวทางการโฆษณาอาหารไว้ ซึ่งมีสาระสำคัญคือการโฆษณาภายในสื่อโฆษณา การแสดงภาพประกอบข้อความโฆษณา ชื่ออาหาร คุณภาพ คุณประโยชน์ คุณภาพ หรือสรรพคุณของอาหาร จะต้องไม่เป็นเท็จหรือเกินความจริง ไม่ทำให้ผู้บริโภคเข้าใจผิดใน

³⁴ พระราชบัญญัติอาหาร พ.ศ.2522 มาตรา 41.

³⁵ พระราชบัญญัติอาหาร พ.ศ.2522 มาตรา 42.

³⁶ พระราชบัญญัติคุ้มครองผู้บริโภค พ.ศ.2522 มาตรา 22.

³⁷ พระราชบัญญัติคุ้มครองผู้บริโภค พ.ศ.2522 มาตรา 23.

³⁸ พระราชบัญญัติคุ้มครองผู้บริโภค พ.ศ.2522 มาตรา 47 มาตรา 48.

สาระสำคัญของอาหารและไม่ทำให้เกิดความหลงเชื่อโดยไม่สมควร กำหนดคำที่ไม่อนุญาตให้ใช้ในการโฆษณาคุณประโยชน์ คุณภาพ หรือสรรพคุณของอาหาร เช่น ยอด, วิเศษ, ดีเลิศ, เด็ดขาด, คักดีสิทธิ์, มหัศจรรย์, ที่สุด หรือคำอื่นที่มีความหมายเทียบเท่าคำข้างต้น การแสดงคำเตือนในการโฆษณา ให้แสดงคำเตือนที่มีข้อความว่า “อ่านคำเตือนในฉลากก่อนบริโภค” สำหรับผลิตภัณฑ์ที่ประกาศกระทรวงกำหนดให้แสดงคำเตือนบนฉลาก โดยการแสดงข้อความหรือเสียงให้แสดงเช่นเดียวกับการแสดงคำเตือนในการโฆษณาในสื่อสิ่งพิมพ์ สื่อวิทยุกระจายเสียง สื่อวิทยุโทรทัศน์ ทางฉายภาพ ภาพยนตร์ และอินเทอร์เน็ต ซึ่งการแสดงคำเตือนในส่วนเสียงโฆษณาต้องฟังได้ชัดเจนทุกพยางค์หรือเป็นอักษรลอย (Super) เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 5 วินาที ซึ่งข้อความคำเตือนนั้นจะต้องแสดงด้วยตัวอักษรที่มีสี รูปแบบ และขนาดที่อ่านได้ง่ายชัดเจน กำหนดในส่วนของผู้แสดงแบบโฆษณา โดยมีข้อห้ามในการโฆษณา ที่กำหนดให้ ห้ามนำบุคลากรทางการแพทย์และสาธารณสุขหรือบุคคลซึ่งทำให้เข้าใจว่าเป็นบุคลากรดังกล่าวมานำ รับรอง หรือเป็นผู้แสดงแบบ นอกจากนี้แล้วยังมีการกำหนดหลักเกณฑ์เฉพาะในการโฆษณาอาหารบางประเภท เช่น การโฆษณาผลิตภัณฑ์ประเภทวันสำเร็จรูปและขนมเยลลี่ ผู้แสดงแบบโฆษณาต้องมีอายุเกิน 3 ปี และต้องแสดงข้อความว่า “เด็กอายุต่ำกว่า 3 ปี ไม่ควรบริโภค” การโฆษณาวันสำเร็จรูปและขนมเยลลี่ที่มีส่วนผสมของกลูโคสแมนแนนหรือแป้งจากหัวบุก ผู้แสดงแบบโฆษณาต้องมีอายุเกิน 12 ปี และมีข้อความแสดงว่า เด็กไม่ควรกิน ระวังการสำลัก การโฆษณาอาหารประเภทเครื่องปรุงรส เช่น น้ำส้มสายชู น้ำปลา ซอส ซีอิ๊ว ไม่อนุญาตให้ใช้คำว่า “อร่อย” แต่สามารถโฆษณาโดยใช้ข้อความว่า “ปรุงอาหารให้อร่อย” หรือ “ช่วยให้อาหารอร่อย” หรือ “ช่วยเพิ่มรสชาติอาหาร” เป็นต้น

2.3 การใช้ภาษีเป็นเครื่องมือในการแก้ไขปัญหาทางด้านสุขภาพจากอาหารและเครื่องดื่ม

ในปัจจุบันบทบาทของภาษีนั้น นอกจากจะถือเป็นเครื่องมือทางการคลังที่สำคัญของรัฐในการแสวงหารายได้แล้ว ภาษียังมีบทบาทสำคัญในเรื่องของการนำมาใช้เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์บางประการตามที่รัฐมุ่งหวังไว้ทั้งในด้านของเศรษฐกิจและสังคม อาทิเช่นการควบคุมการบริโภค การส่งเสริมกิจการบางอย่าง ดังนั้นการนำมาตราทางภาษีมาใช้ในการดำเนินการแก้ไขปัญหาทางด้านสุขภาพจึงเป็นสิ่งสำคัญและมีผลทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ในด้านการจัดการแก้ไขปัญหาทางด้านสุขภาพได้มากยิ่งขึ้นจากมาตรการของภาครัฐที่ได้ดำเนินการอยู่แล้ว ไม่ว่าจะเป็นการใช้มาตรการทางภาษีในการแก้ไขปัญหาทางด้านสุขภาพโดยการนำรายได้จากภาษีเพื่อมาใช้เป็นวัตถุประสงค์ทางด้านสุขภาพโดยเฉพาะ และการใช้มาตรการในทางภาษีเพื่อการส่งเสริมสุขภาพที่ดีของประชากรไทยเพื่อสร้างแรงจูงใจในการดูแลสุขภาพที่ดียิ่งขึ้น

2.3.1 แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีจากสินค้าบริการที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ

แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีในกรณีนี้ อยู่ภายใต้แนวความคิดของการจัดเก็บภาษีจากสินค้าที่มีความเกี่ยวพันทางด้านลบต่อสุขภาพ ซึ่งกรณีนี้ได้แก่การจัดเก็บภาษีการบริโภคจากสินค้าเฉพาะอย่าง โดยสินค้าดังกล่าวจะต้องเป็นที่พิสูจน์ได้ว่ามีผลกระทบต่อสุขภาพ สำหรับแนวความคิดในการจัดเก็บภาษีในกรณีนี้ที่เป็นที่ทราบได้โดยทั่วไปนั้นได้แก่ การจัดเก็บภาษีจากเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ หรือยาสูบ เป็นต้น ซึ่งปัจจุบันแนวความคิดดังกล่าวนี้ได้ขยายขอบเขตรวมไปถึงอาหารและเครื่องดื่มที่มีโทษต่อร่างกายอีกด้วย³⁹ เช่น การจัดเก็บภาษีจากเครื่องดื่มรสหวานที่มีส่วนผสมของน้ำตาลซึ่งมีหลักฐานเชิงประจักษ์ว่าการบริโภคน้ำตาลในปริมาณมากเกินไปเกินความต้องการของร่างกายจะส่งผลให้เกิดภาวะน้ำหนักเกินหรือโรคอ้วนอันเป็นสาเหตุปัจจัยสำคัญในการเกิดโรคไม่ติดต่อเรื้อรังอื่นๆ สำหรับแนวความคิดนี้ตั้งอยู่บนพื้นฐานว่าราคามีผลต่อพฤติกรรมการบริโภค กล่าวคือภาษีจะถูกรวมเป็นต้นทุนของสินค้าอันส่งผลให้สินค้าในกลุ่มดังกล่าวมีราคาเพิ่มสูงขึ้นทำให้มีผลต่อการตัดสินใจบริโภค⁴⁰

2.3.1.1 การจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ

การจัดเก็บภาษีการบริโภคจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพนี้ เป็นแนวความคิดของศาสตราจารย์ Kelly Brownell⁴¹ ซึ่งมีแนวความคิดมาจากความไม่ได้สัดส่วนของ ราคาระหว่างต้นทุนของอาหารที่เป็นประโยชน์ต่อสุขภาพและอาหารที่เป็นโทษต่อสุขภาพ โดยมีหลักในการพิจารณาว่าอาหารที่เป็นโทษต่อสุขภาพมักจะมีส่วนประกอบของไขมันสูง และมีคุณค่าทางโภชนาการที่ต่ำอีกทั้งยังมีต้นทุนการผลิตที่ต่ำสุด การแก้ปัญหาด้านความไม่สมดุลทางด้านราคานี้จึงควรใช้วิธีการจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่เป็นโทษต่อสุขภาพ โดยรายได้ที่ได้จากการจัดเก็บภาษีจะต้องนำมาใช้เพื่อวัตถุประสงค์เกี่ยวกับโภชนาการ ซึ่งแนวความคิดนี้ถูก

³⁹ Jennifer L. Pomeranz “Taxing Food and Beverage Products: A Public Health Perspective and a New Strategy for Prevention,” University of Michigan Journal of Law Reform (2013) PP.1004-1005.

⁴⁰ Gabe T. “Fiscal and economic impacts of beverage excise taxes imposed by Maine Public Law 629”, Orono: University of Maine, School of Economics Accessed July 27,2016, [http://www.umaine.edu/soe/files/2009/06/bevtaxreport .pdf](http://www.umaine.edu/soe/files/2009/06/bevtaxreport.pdf).

⁴¹ Adriana Badilas “Food Taxes: A Palatable Solution to the Obesity Epidemic?,” Global Business & Development Law Journal Pacific McGeorge School of Law (2011) P.262-263.

วิพากษ์วิจารณ์ในแง่ว่าเป็นการจัดเก็บภาษีที่มีผลกระทบต่อสิทธิส่วนบุคคลในการเลือกบริโภค แต่อย่างไรก็ดีจากแนวความคิดดังกล่าว ทำให้องค์การอนามัยโลกได้ออกคำแนะนำให้ประเทศสมาชิกต่างๆควรมีการใช้มาตรการทางด้านต่างๆเพื่อแก้ไขปัญหาโรคไม่ติดต่อเรื้อรังให้ประเทศสมาชิกได้ดำเนินการ ซึ่งการจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบเป็นโทษต่อสุขภาพก็ถือเป็นมาตรการหนึ่งที่องค์การอนามัยโลกได้ให้คำแนะนำว่าเป็นมาตรการที่มีประสิทธิผล(best buy interventions and good buy interventions)⁴² เพื่อใช้ในการจัดการปัญหาโรคไม่ติดต่อเรื้อรัง⁴³

การจัดเก็บภาษีการบริโภคในลักษณะเช่นนี้จะส่งผลทำให้ผู้บริโภคสามารถมีทางเลือกในการตัดสินใจบริโภคอาหารที่เป็นประโยชน์ต่อสุขภาพ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง รายได้ที่ได้จากการจัดเก็บภาษีจะสามารถนำมาใช้ในการอุดหนุนการจำหน่ายอาหารที่เป็นประโยชน์ต่อร่างกาย การลดราคาของอาหารที่เป็นประโยชน์ต่อร่างกาย เพื่อเพิ่มทางเลือกในการบริโภค แม้ว่าผู้บริโภคจะอยู่ท่ามกลางสภาพแวดล้อมที่หลากหลาย อันเป็นองค์ประกอบต่อการตัดสินใจเลือกซื้อสินค้าหรือผลิตภัณฑ์ ราคาาก็จะเป็นสิ่งที่บ่งบอกและมีอำนาจต่อการตัดสินใจ ประชาชนส่วนใหญ่จะมีความเข้าใจเบื้องต้นอยู่แล้วว่าอาหารและเครื่องดื่มใดเป็นสิ่งที่ปลอดภัยหรือเป็นโทษ ซึ่งความรู้นี้เมื่อนำมาพิจารณาควบคู่กับเรื่องราคาก็จะสามารถมีอิทธิพลต่อผู้บริโภคในการตัดสินใจเลือกบริโภคอาหารที่เป็นประโยชน์ต่อร่างกาย ซึ่งแนวความคิดของการจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีโทษต่อสุขภาพต่อสุขภาพนี้ ถือเป็นหนึ่งในมาตรการสำคัญที่องค์การอนามัยโลกแนะนำให้ควรมีการดำเนินการ และเป็นมาตรการที่มีความคุ้มค่าในการจัดการพฤติกรรมบริโภคที่ไม่เหมาะสมเพื่อ

⁴² World Health Organization, “Global status report on non-communicable diseases 2010 Chapter 4- Reducing Risks and Preventing Disease: Population-Wide Interventions,” Geneva :WHO Press; 2011. pp.47-60.

⁴³ มาตรการในการจัดการปัญหาที่เกิดขึ้นจากการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพอันเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้เกิดโรคไม่ติดต่อเรื้อรังตามคำแนะนำขององค์การอนามัยโลกที่ได้ออกคำแนะนำให้ประเทศต่างๆดำเนินมาตรการที่มีประสิทธิผล(best buy interventions and good buy interventions) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับอาหารและโภชนาการมี 9 ข้อ ได้แก่ 1) การลดการบริโภคเกลือ 2) การใช้ไขมันไม่อิ่มตัวเชิงซ้อน(polyunsaturated fat) แทนไขมันทรานส์ (trans-fat) 3) สร้างความตระหนักให้ประชาชนเกี่ยวกับเรื่องการบริโภคอาหาร 4) การควบคุมการตลาดอาหารและเครื่องดื่มต่อเด็ก 5) การใช้ไขมันไม่อิ่มตัวแทนไขมันอิ่มตัว 6) มาตรการทางภาษีและราคา 7) การให้คำปรึกษาในสถานพยาบาลปฐมภูมิ 8) การให้ความรู้ในที่ทำงาน และ 9) สนับสนุนการรับประทานอาหารที่ดีต่อสุขภาพในโรงเรียน

ควบคุมและป้องกันโรคไม่ติดต่อเรื้อรัง⁴⁴ ซึ่งในปัจจุบันการใช้มาตรการทางภาษีและราคาในอาหารและเครื่องดื่มที่มีโทษต่อสุขภาพเพื่อจัดการปัญหาทางด้านสุขภาพกำลังได้รับความสนใจมากขึ้นจากทั่วโลก⁴⁵

สำหรับการเลือกประเภทของอาหารและเครื่องดื่มที่มีโทษต่อร่างกายที่จะถูกจัดเก็บภาษีนั้น ได้มีแนวความคิดเกี่ยวกับการกำหนดฐานภาษีสำหรับอาหารและเครื่องดื่มที่มีโทษต่อร่างกายไว้ดังต่อไปนี้⁴⁶

(1) การกำหนดฐานภาษีโดยคำนึงถึงปริมาณไขมันอิ่มตัว ซึ่งมีข้อมูลเชิงประจักษ์ว่าไม่ประสบความสำเร็จ เนื่องจากมีความยืดหยุ่นด้านราคาสูง การขึ้นราคาของอาหารที่มีไขมันอิ่มตัวสูงกลับเป็นสาเหตุของการเพิ่มขึ้นของการบริโภคเกลือ(โซเดียม) ซึ่งคนส่วนใหญ่ไม่มีความเข้าใจว่าการบริโภคเกลือนั้นก็มีอันตรายดังเช่นการบริโภคไขมันอิ่มตัว ดังนั้น การจัดเก็บภาษีจากอาหารที่เป็นโทษต่อร่างกาย จะต้องชดเชยกับสิ่งที่ไม่พึงประสงค์จากผลของความยืดหยุ่นด้านราคา

(2) การกำหนดฐานภาษีด้วยการใช้ฐานข้อมูลทางด้านโภชนาการโดยวิธีการให้คะแนนของอาหารตามคุณค่าทางโภชนาการโดยวิธีการให้คะแนนของอาหารตามคุณค่าทางโภชนาการโดยมีการกำหนดการให้คะแนนคุณค่าทางโภชนาการจากสารอาหารหลัก ซึ่งประโยชน์ของการใช้วิธีนี้ คือความยืดหยุ่นของราคา เพราะระบบให้คะแนนนี้จะใช้กับอาหารทุกประเภท อาหารที่ทดแทนกันซึ่งมีคุณค่าทางโภชนาการเหมือนกันในสิ่งที่แทนกัน ด้วยคะแนนเท่ากัน ดังนั้น ผู้บริโภคที่ไม่ต้องการใช้จ่ายกับอาหารที่เป็นโทษที่ตนชื่นชอบ จะไม่สามารถหันมาบริโภคอาหารทดแทนได้ เพราะภายใต้ระบบการให้คะแนนโภชนาการ อาหารที่จะทดแทนก็จะมีถูกจัดเก็บภาษีในอัตราสูงเช่นเดียวกัน

(3) การจัดเก็บภาษีจากราคาขาย เช่นการจัดเก็บภาษีการขาย การจัดเก็บภาษีด้วยวิธีนี้จะประสบความสำเร็จน้อยที่สุดในการปรับปรุงโภชนาการและสุขภาพ เพราะการจัดเก็บจากราคาขายนี้จะนำไปเพื่อการหารายได้เพิ่มขึ้นของรัฐมากกว่าการลดหรือยับยั้งการบริโภค อย่างไรก็ตามการจัดเก็บภาษีจากราคาขายสินค้านี้ จะมีประสิทธิภาพหากมีการนำรายได้ที่ได้จากการจัดเก็บมาใช้ในโครงการเกี่ยวกับสุขภาพและโภชนาการโดยตรง

⁴⁴ World Health Organization (2011). Global Status Report on Non Communicable Diseases 2010. Geneva: World Health Organization, Accessed July 27, 2016. http://whqlibdoc.who.int/publications/2011/9789240686458_eng.pdf.

⁴⁵ สิรินทร์ยา พูลเกิด , “รายงานประจำปี 2556 แผนงานวิจัยนโยบายอาหารและโภชนาการเพื่อการสร้างเสริมสุขภาพ”, (นนทบุรี : เดอะ กราฟิโก ซิสเต็มส์ ,2556), น.101.

⁴⁶ Adriana Badilas, *supra note 41*, p.264-265.

2.3.1.2 การจัดเก็บภาษีการบริโภค

ภาษีการบริโภค หรือภาษีทางอ้อม(Indirect Tax) เป็นการจัดเก็บภาษีที่ไม่ได้จัดเก็บจากเอกชนโดยตรง ซึ่งแตกต่างจากภาษีทางตรง(Direct Tax) ซึ่งมีการจัดเก็บจากเอกชนโดยตรง ซึ่งภาษีการบริโภคนี้จะทำให้ผู้เสียภาษีมักจะไม่มีความรู้สึกต่อต้านหรือไม่ยอมรับต่อการจัดเก็บภาษีทางอ้อม⁴⁷ นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีทางอ้อมยังสามารถอำนวยความสะดวกให้กับรัฐได้อย่างมาก เนื่องจากเอกชนผู้เสียภาษีหลีกเลี่ยงภาษีได้ยาก เพราะภาษีจะรวมอยู่ในราคาสินค้าหรือบริการที่ผู้บริโภคต้องจ่าย ซึ่งผู้เสียภาษีจะทำหน้าที่เสมือนเป็นผู้จัดเก็บภาษีแทนรัฐ ในขณะที่ผู้ที่รับภาระภาษีที่แท้จริงคือผู้บริโภคที่ซื้อสินค้าหรือบริการ ซึ่งเหตุที่นำการบริโภคมาใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีเนื่องจากสาเหตุจากนโยบายการบริหารงานภาษี(Tax Administration) ที่ควรกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีจากหลายฐานเพื่อไม่ให้เกิดความรู้สึกไม่ดีต่อการเสียภาษีของเอกชน และทำให้รัฐจัดเก็บภาษีได้อย่างกว้างขวางขึ้น นอกจากนี้ ภาษีที่เก็บจากการบริโภคยังเป็นสิ่งที่สะท้อนถึงนโยบายของรัฐในการใช้ภาษีการบริโภคเป็นเครื่องมือในการกำหนดพฤติกรรมกรรมการบริโภคของประชาชน เช่น หากรัฐต้องการส่งเสริมการบริโภคสินค้าหรือบริการบางอย่าง ก็อาจมีการลดอัตราภาษีหรือยกเว้นภาษีเพื่อทำให้ภาษีที่แฝงอยู่ในราคาสินค้าหรือบริการลดลงหรือหมดไปทำให้ผู้บริโภคเข้าถึงสินค้าหรือบริการดังกล่าวได้ง่ายขึ้น ในขณะเดียวกันหากรัฐต้องการควบคุมหรือจำกัดการบริโภคสำหรับสินค้าหรือบริการบางอย่าง รัฐอาจใช้มาตรการทางภาษีการบริโภคในการเพิ่มอัตราภาษีเพื่อให้ราคาสินค้าหรือบริการนั้นสูงขึ้นเนื่องจากมีต้นทุนทางภาษีแฝงอยู่เพื่อเป็นการควบคุมหรือจำกัดการบริโภคของประชาชน

(1) หลักการจัดเก็บภาษีการบริโภค⁴⁸

ภาษีการบริโภค (Consumption Tax) คือภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภค (Consumption) หรือฐานรายจ่าย (Expenditure) จึงเป็นกรณีของรัฐจัดเก็บภาษีเมื่อเอกชนมีการบริโภคหรือมีการใช้จ่าย ไม่ว่าจะในรูปแบบของการซื้อสินค้า การใช้บริการ หรือการนำเข้าสินค้าเพื่อนำมาบริโภคในประเทศ ซึ่งภาษีการบริโภคนี้จัดเป็นภาษีทางอ้อม ซึ่งมีหลักการจัดเก็บดังนี้

1) จะต้องจัดเก็บ ณ สถานที่ทำการบริโภค (Place of Consumption) คือ การจัดเก็บจากสินค้าและบริการทุกชนิดในประเทศที่มีการบริโภคสินค้านั้น ซึ่งหลักการนี้ถือว่าสินค้าใดก็ตามไม่ว่าจะผลิตในประเทศใด หากสินค้านั้นถูกใช้บริโภคในประเทศใด ก็จะต้องเสียภาษีใน

⁴⁷ ชินภัทร วิสุทธิแพทย์, “การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากธุรกรรมพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์,” (สารนิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์,2547), น.7-8.

⁴⁸ อธิวรรณ สวรรค์วัฒนกุล, “การจัดเก็บภาษีการบริโภคพลังงานไฟฟ้า,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์,2556), น.72-73.

ประเทศนั้น นอกจากนี้แล้วยังรวมถึงกรณีการนำสินค้าและบริการเข้ามาบริโภคในประเทศด้วย เรียกว่าการจัดเก็บภาษีการบริโภคตามหลักปลายทาง (Destination Principle) อันเป็นไปตามหลักที่ว่าหากมีการบริโภคสินค้าที่ประเทศใดก็จะต้องเสียภาษีในประเทศนั้นเช่นกันกับสินค้าและบริการที่ผลิตในประเทศและมีการบริโภคในประเทศ ซึ่งหลักปลายทาง (Destination Principle) จะตรงกันข้ามกับหลักต้นทาง (Original Principle) ซึ่งจะจัดเก็บจากสินค้าและบริการทุกชนิดที่ผลิตในประเทศรวมถึงการส่งออกด้วย

2) ภาระภาษีจากการบริโภคสินค้าหรือบริการที่นำเข้าจะต้องไม่แตกต่างกับภาระภาษีจากการบริโภคสินค้าหรือบริการชนิดเดียวกันภายในประเทศ

3) ภาษีการบริโภคต้องมีใช้เป็นต้นทุนของผู้ประกอบธุรกิจซึ่งผู้ที่รับภาระต้นทุนภาษีการบริโภคนี้นี้คือผู้บริโภคคนสุดท้าย (Final Consumer) ซึ่งเป็นผู้บริโภคสินค้าหรือบริการที่มีภาระภาษีแฝงอยู่

(2) ประเภทของภาษีการบริโภค⁴⁹

สำหรับประเภทของภาษีการบริโภคนั้น อาจจำแนกออกได้ 2 ประเภทหลักดังต่อไปนี้

1) ภาษีที่จัดเก็บจากรายจ่าย (spending tax) ซึ่งภาษีที่จัดเก็บจากรายจ่ายจะมีลักษณะคล้ายภาษีเงินได้ แต่จะมุ่งจัดเก็บจากรายจ่าย โดยกำหนดให้ผู้เสียภาษีแจ้งรายการเกี่ยวกับรายจ่ายในการอุปโภคบริโภคของปีที่ล่วงมา โดยแสดงถึงจำนวนรายได้ที่ได้รับมาทั้งหมดและหักด้วยจำนวนเงินที่ได้เก็บออมไว้ในระหว่างปี ที่เหลือจะเป็นยอดเงินค่าใช้จ่ายอุปโภคบริโภคทั้งหมดตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว และถ้าได้มีการกู้ยืมจากผู้อื่นมาใช้จ่ายด้วย ก็ให้นำไปรวมเข้าเป็นฐานสำหรับการเสียภาษีด้วย จะเห็นได้ว่าภาษีดังกล่าวมีข้อยุ่งยากในการจัดเก็บมาก จึงไม่นิยมจัดเก็บ

2) ภาษีที่เก็บจากสินค้า (Commodity tax) สำหรับจากจัดเก็บจากสินค้านี้ สามารถจัดเก็บจากผู้ซื้อ ผู้ผลิต ผู้ขายส่ง ผู้ขายปลีก หรือผู้นำเข้า โดยแบ่งเป็น

2.1) การจัดเก็บจากการขายสินค้าทั่วไป (General sales tax) ซึ่งมีทั้งการจัดเก็บทอดเดียว (single stage) ที่อาจจะจัดเก็บจากกระบวนการผลิตหรือการจำหน่ายเพียงทอดใดทอดหนึ่ง เช่นภาษี retail sales tax ของประเทศสหรัฐอเมริกา และการจัดเก็บหลายทอด (multiple stage) คือจัดเก็บทุกทอดตามกระบวนการผลิตหรือการจำหน่าย โดยเก็บจากผู้ผลิต ผู้ขายส่ง หรือผู้ขายปลีก เช่นภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value added tax)

⁴⁹ เพิ่งอ้าง, น.73-75.

2.2) การจัดเก็บจากการขายสินค้าเฉพาะอย่าง (Selective sales tax) ซึ่งเป็นภาษีที่เก็บจากสินค้าเฉพาะอย่าง โดยถือยอดรายรับตามราคาจำหน่ายของสินค้าบางชนิด เช่น เครื่องสำอาง รถยนต์ สุรา ยาสูบ เป็นต้น ซึ่งโดยมากเป็นสินค้าฟุ่มเฟือย (luxury tax) หรือเป็นโทษต่อสังคม (sin tax) ซึ่งการจัดเก็บภาษีการบริโภคจากการขายสินค้าเฉพาะอย่างนี้ มีวิธีการจัดเก็บได้หลายแบบ เช่น การจัดเก็บจากผู้ผลิต (manufacturers excise tax) หรือ การจัดเก็บจากผู้ขายปลีก (retailer excise tax)

2.3) การจัดเก็บจากการนำเข้าหรือส่งออกสินค้า โดยเป็นการจัดเก็บภาษีจากสินค้าที่นำเข้ามาในประเทศหรือส่งออกไปต่างประเทศ ซึ่งเรียกภาษีที่เรียกเก็บว่า “อากร” (duty) โดยในกรณีการนำเข้าจะเรียกว่า “อากรขาเข้า” และในกรณีการส่งออก เรียกว่า “อากรขาออก” ซึ่งผู้นำเข้าจะนำภาระภาษีเพิ่มเข้าไปในราคาสินค้าที่ขายให้กับประชาชนผู้บริโภคอีกทอดหนึ่ง ประชาชนผู้บริโภคจึงเป็นผู้แบกรับภาระภาษี การจัดเก็บภาษีด้วยวิธีนี้คือ “ภาษีศุลกากร” (custom duty) จึงอาจกล่าวได้ว่า ภาษีศุลกากรเป็นภาษีทางอ้อมระหว่างประเทศ (International indirect tax)

2.3.1.3 ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะอย่าง

ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะอย่าง (Earmarked Tax) หมายถึง ภาษีหรือค่าธรรมเนียมประเภทหนึ่งซึ่งจัดเก็บแยกต่างหากสำหรับวัตถุประสงค์พิเศษ (Hypothecation) และใช้สำหรับวัตถุประสงค์เฉพาะเจาะจง (Dedicated or Specific Purpose) ภายใต้กฎหมาย ทั้งนี้ ภาษีดังกล่าวส่วนใหญ่จะผ่านเข้าสู่กองทุนนอกงบประมาณ (Extra-Budgetary Fund) ซึ่งไม่รวมเข้ามาสู่งบประมาณรายจ่ายประจำปี (Annual Budget) โดยรายได้ที่จัดเก็บได้จากภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะนี้จะต้องนำไปใช้จ่ายตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้เท่านั้น โดยรัฐบาลไม่สามารถนำไปใช้จ่ายตามวัตถุประสงค์อื่นๆ ได้⁵⁰

(1) หลักการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะอย่าง

การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะมีหลักการและรูปแบบการจัดเก็บที่พิเศษและแตกต่างจากภาษีรูปแบบอื่น โดยมีหลักการที่สำคัญ 3 ประการดังต่อไปนี้⁵¹

(1.1) หลักการประโยชน์ (Benefit Principle)

มีหลักว่าผู้ได้รับประโยชน์จากการบริการหรือกิจกรรมใดของรัฐ ผู้ นั้นจะต้องเสียภาษีให้กับรัฐ ซึ่งหลักการนี้มีพื้นฐานมาจากหลักความเป็นธรรม (Equity) ซึ่งมีหลักว่าระบบภาษีที่ดีควรกระจายภาระภาษีไปยังประชาชนอย่างเท่าเทียม (Fair Share) ดังนั้น ระบบภาษีที่

⁵⁰ ญัฐธยาน์ ว่องวงศ์รักษ์, “การจัดเก็บภาษีเฉพาะสำหรับกองทุนประกันสุขภาพ,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555), น.35.

⁵¹ เพิ่งอ้าง น.36.

เป็นธรรมตามหลักการประโยชน์ จึงหมายถึงระบบภาษีที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนต้องรับภาระภาษีโดยพิจารณาจากประโยชน์ที่บุคคลนั้นได้รับจากบริการสาธารณะของรัฐ นอกจากนี้การใช้หลักการประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีจะส่งผลดีแก่การจัดเก็บและการจัดสรรภาษีด้วยการเกิดความเชื่อมโยงระหว่างรายจ่ายและรายได้ภาษีเนื่องจากถูกจัดเก็บตามขอบเขตประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับ การจัดทำโครงสร้างรายได้ภาษีจึงเป็นไปตามการเติบโตของค่าใช้จ่าย ทำให้การใช้จ่ายและการจัดเก็บภาษีดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ

(1.2) หลักการกั้นเงิน (Earmarking Principle)

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเป็นการจัดเก็บภาษีแยกต่างหากและใช้สำหรับวัตถุประสงค์โดยเฉพาะเจาะจง จึงส่งผลให้ภาษีนั้นจะถูกจัดสรรและนำไปใช้เพื่อโครงการเฉพาะเจาะจงนั้นอย่างแน่นอน ซึ่งภาษีที่ได้จากการจัดเก็บจะถูกจัดสรรในรูปของเงินนอกงบประมาณซึ่งการนำเงินนอกงบประมาณไปใช้จ่ายไม่จำเป็นต้องผ่านความเห็นชอบจากสภาที่มีกระบวนการทางนิติบัญญัติและขั้นตอนที่ยุ่งยากซับซ้อน ดังนั้นการจัดเก็บภาษีเฉพาะจึงสามารถป้องกันความแน่นอนของค่าใช้จ่ายจากความไม่แน่นอนของกระบวนการทางนโยบายได้ ทำให้การจัดสรรแหล่งเงินมีความต่อเนื่องและคล่องตัวอันนำมาซึ่งความมีเสถียรภาพหรือความมั่นคงต่อสถานการณ์ทางการคลังของกองทุน

(1.3) หลักการเหตุผลในเชิงสัญญา (The Contractual Rationale Principle)

การจัดเก็บภาษีเฉพาะที่ถูกกำหนดอย่างเหมาะสมถือเป็นวิธีเพิ่มประสิทธิภาพในการบังคับข้อตกลงระหว่างกันชั่วคราว โดยการจัดเก็บภาษีเฉพาะจะเป็นแนวทางของการประกันและเป็นเงื่อนไขเชิงสัญญาเพื่อผูกมัดซึ่งกันและกัน อันนำมาซึ่งการแก้ปัญหาทางนโยบายในการยอมรับและชนะปัญหาข้อตกลงที่ไม่อาจสมบูรณ์ได้ ส่งผลเป็นการช่วยลดต้นทุนการเพิ่มขึ้นทางนโยบายของรัฐบาลที่มีจากการผิดสัญญาของคู่สัญญา เช่น การเก็บภาษีจากเคมีภัณฑ์และเงินรายได้จากการจัดเก็บถูกกักไว้เป็นแหล่งเงินสำหรับการทำความสะอาดสารเคมีที่เป็นพิษ ภาษีดังกล่าวจะถูกกักไว้อย่างเคร่งครัดสำหรับวัตถุประสงค์นี้

(2) การใช้ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะในต่างประเทศ⁵²

การใช้ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะในต่างประเทศนั้นมีการใช้กันอย่างแพร่หลาย ดังตัวอย่างต่อไปนี้

⁵² จุฑาลักษณ์ จำปาทอง, “แนวความคิดเกี่ยวกับภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะในประเทศไทย,” สืบค้นเมื่อวันที่ 12 มิถุนายน 2559, http://library.senate.go.th/document/Ext10758/10758449_0002.PDF.

ประเทศสหรัฐอเมริกาจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะจากการเก็บภาษีจากแก๊สโซลีน(Gasoline Tax) เพื่อเป็นเงินทุนในการพัฒนาโครงสร้างพื้นฐาน การจัดเก็บภาษีรถยนต์เพื่อใช้ในการอนุรักษ์ทรัพยากรทางน้ำ การจัดเก็บภาษีอาวุธที่ใช้ในการล่าสัตว์เพื่อการฟื้นฟูชีวิตสัตว์ป่า การจัดเก็บภาษีอุปกรณ์ตกปลาเพื่อการอนุรักษ์พันธุ์ปลา การจัดเก็บภาษีถ่านหินเพื่อการดูแลคนงานเหมืองถ่านหินที่ป่วยเป็นโรคปอด การจัดเก็บภาษีวัคซีนเพื่อการดูแลผู้บาดเจ็บจากวัคซีน เป็นต้น

ในประเทศกลุ่มทวีปยุโรป คริวเรื่อนของหลายประเทศในยุโรปที่รับชมหรือบันทึกการแพร่ภาพโทรทัศน์จะต้องซื้อใบอนุญาตรับชมโทรทัศน์ (Television License) โดยค่าใบอนุญาตนี้ถือเป็นภาษี และผู้ที่ฝ่าฝืนไม่ชำระจะถูกกลงโทษเช่นเดียวกับการเลี่ยงภาษี ซึ่งรายได้จากใบอนุญาตนี้จะถูกนำไปใช้เป็นเงินทุนในการออกอากาศรายการโทรทัศน์สาธารณะ ตัวอย่างเช่นในประเทศอังกฤษ มีการใช้ภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะในการสนับสนุนสถานีโทรทัศน์ BBC เป็นต้น

ในประเทศนิวซีแลนด์และเกาหลีใต้ มีการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะจากสุรา เพื่อควบคุมปริมาณการบริโภคสุรา และส่งเสริมสุขภาพของประชาชน

(3) ข้อดีและข้อเสียของภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะอย่าง⁵³

(3.1) ข้อดี

- 1) การนำเงินภาษีไปใช้จ่ายตามวัตถุประสงค์โดยเจาะจง ทำให้การดำเนินงานของรัฐบาลมีความชัดเจนมากกว่าการนำเงินภาษีไปใช้จ่ายตามวัตถุประสงค์ โดยทั่วไป
- 2) ประชาชนรับรู้ต้นทุนการใช้จ่ายเงินตามวัตถุประสงค์โดยเจาะจงของรัฐบาล เช่น ด้านสาธารณสุข ทำให้ประชาชนตระหนักถึงความคุ้มค่าที่ตนเองได้รับระหว่างภาระภาษีที่ต้องจ่ายและการบริการที่ได้รับ
- 3) ลดการทุจริตคอร์รัปชัน เนื่องจากมีการกำหนด โครงการที่จะต้องดำเนินการไว้ล่วงหน้าแล้ว
- 4) การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะจากภาษีบาป เช่นสุรกายาสูบ เป็นการจูงใจให้ประชาชนลดการบริโภคสินค้าบาป เพื่อส่งเสริมสุขภาพของประชาชน และเป็นการลดอุบัติเหตุ หรือการทะเลาะวิวาทอีกด้วย

(3.2) ข้อเสีย

⁵³ สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง, “การคลังปริทัศน์ Earmarked Tax,” ฉบับที่ 7/2557 กันยายน 2557, สืบค้นเมื่อวันที่ 12 มิถุนายน 2559, <http://www.fpo.go.th/FPO/modules/Content/getfile.php?contentfileID=7383>.

1) การใช้จ่ายของรัฐบาลไม่มีประสิทธิภาพ เนื่องจากการใช้จ่ายตามวัตถุประสงค์จะจาง อาจทำให้เกิดการใช้จ่ายเกินความจำเป็น หรือเป็นการใช้จ่ายที่ไม่คุ้มค่าเมื่อเทียบกับการนำเงินไปใช้จ่ายตามวัตถุประสงค์อื่นๆ

2) การตรวจสอบการใช้จ่ายของหน่วยงานที่ได้รับเงินอุดหนุนจากภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ ทำได้ยาก

3) ระดับรายได้ที่หน่วยงานต่างๆ ได้รับจากภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ ไม่มีความเหมาะสมหรือไม่สอดคล้องกับผลการดำเนินงานของหน่วยงานดังกล่าว

4) มีความเสี่ยงที่จะได้รับแรงกดดันทางการเมือง เพื่อเพิ่มรายได้ที่ได้รับจากภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ โดยเฉพาะจากผู้ที่ได้รับผลประโยชน์

5) การจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะจากภาษีบางชนิด อาจมีผลกระทบต่อผู้ที่มีรายได้ต่ำมากกว่าผู้ที่มีรายได้สูง ทำให้เกิดการกระจายรายได้ที่ไม่เป็นธรรม

อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันนี้ประเทศไทยได้มีการนำรูปแบบภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะมาใช้กับหน่วยงานหรือองค์กรบางประเภทซึ่งในกฎหมายที่จัดตั้งหน่วยงานหรือองค์กรดังกล่าวจะมีการระบุถึงรายได้ที่ได้รับจากการจัดสรรรายได้จากภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะสำหรับองค์กรที่ได้รับการจัดสรรรายได้จากภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะในปัจจุบันของประเทศไทย ได้แก่ กองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ(สสส.) องค์กรกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย (ส.ส.ท. หรือ ไทยพีบีเอส) และกองทุนพัฒนากีฬาแห่งชาติ ซึ่งทั้ง 3 องค์กรจะได้รับเงินจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายว่าด้วยสุราและกฎหมายว่าด้วยยาสูบตามอัตราที่กฎหมายกำหนด⁵⁴

2.3.2 หลักการจัดเก็บภาษีการบริโภคจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีโทษต่อสุขภาพ เป็นการจัดเก็บภาษีในรูปแบบภาษีการบริโภค ซึ่งการจัดเก็บภาษีการบริโภคนั้นจะมีทั้งการจัดเก็บภาษีการบริโภคหรือภาษีการขายโดยทั่วไป และ การจัดเก็บภาษีการบริโภคเฉพาะหรือภาษีการขายเฉพาะ ที่จะนำมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีจากสินค้าดังกล่าวนี้ได้แก่การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต

2.3.2.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value -Added Tax : VAT) เป็นภาษีการบริโภคประเภทหนึ่ง ที่จัดเป็นภาษีการบริโภคแบบทั่วไป ซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับผู้บริโภคโดยตรง มีฐานภาษี

⁵⁴ จุฑาลักษณ์ จำปาทอง, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่52*, น.13.

จากการใช้จ่ายหรือการบริโภค กล่าวคือ ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีการบริโภคที่สามารถขยายขอบเขตไปจนถึงระดับค้าปลีก โดยผ่านช่องทางของการผลิตและการจำหน่ายทุกขั้นตอน ทำให้มีฐานภาษีที่กว้าง และเป็นภาษีที่มีประสิทธิภาพในการเพิ่มรายได้ให้กับรัฐ ซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีการบริโภคที่ถูกนำมาใช้แทนภาษีการค้าหรือภาษีการขายที่เคยจัดเก็บ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อจัดการปิดเบี่ยงการทำงานของกลไกตลาดซึ่งเป็นปัญหาที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีการค้าหรือภาษีการขาย

(1) หลักเกณฑ์และแนวคิดของภาษีมูลค่าเพิ่ม⁵⁵

ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นภาษีการขายที่จัดเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในทุกขั้นตอนของการผลิต การจำหน่าย หรือการให้บริการ ซึ่งมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนถือเป็นฐานภาษีแทนการใช้ราคาสินค้าหรือรายรับ ทำให้ไม่มีความซ้ำซ้อนทางภาษี เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นในการผลิตสินค้าหรือให้บริการ เมื่อผู้ผลิตได้ใช้สินค้าหรือบริการที่มีอยู่แล้วมาผลิตเป็นสินค้าหรือบริการชนิดใหม่ซึ่งสินค้าหรือบริการที่มีอยู่ได้เสียภาษีมาแล้ว การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจึงมีหลักการว่าให้นำเอาภาษีที่เสียไปแล้ว (เรียกว่า ภาษีซื้อ) มาหักออกจากภาษีผลผลิตที่ต้องเสีย (เรียกว่า ภาษีขาย) โดยที่การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมีหลักเกณฑ์และแนวคิดดังนี้⁵⁶

1) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อม คือ เป็นภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ได้เป็นผู้แบกรับภาระภาษีเอาไว้ทั้งหมด ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถผลักภาระไปให้ผู้อื่นเป็นผู้รับภาระภาษีด้วยการบวกจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีเข้าไปในราคาสินค้าหรือค่าบริการ

2) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีการขายทั่วไป (General Sale Tax) คือ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะเก็บจากการขายสินค้าหรือให้บริการโดยทั่วไปทุกประเภทตามที่กฎหมายกำหนด

3) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บจากการขายสินค้าหรือบริการหรือเรียกว่า “ภาษีขาย” นั้น ไม่ถือเป็นรายได้จากการประกอบกิจการ ขณะเดียวกัน ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการรายอื่นเรียกเก็บจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการซึ่งเรียกว่า “ภาษีซื้อ” ก็ไม่ถือเป็นรายจ่ายของการประกอบกิจการ

⁵⁵ ทิพย์วิมล แสนอุบล, “การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางการศึกษา : ศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายของประเทศไทยกับกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2557), น.35.

⁵⁶ พุดตวรรธ รินทร์ธราศรี, “การนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้ในการจัดเก็บในประเทศไทย : ศึกษากรณีความเหมาะสมและปัญหาทางกฎหมาย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต สาขานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2551), น.23.

4) ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากการขายสินค้า การให้บริการหรือการนำสินค้าเข้ามาในประเทศ ซึ่งความรับผิดชอบภาษีจะเกิดขึ้นทันทีเมื่อมีการซื้อสินค้าหรือให้บริการหรือนำเข้าไม่ว่าผู้ประกอบการนั้นจะประกอบกิจการในรูปของบุคคลธรรมดา นิติบุคคล หรือคณะบุคคลก็ตาม

(2) หลักการสำคัญของภาษีมูลค่าเพิ่ม⁵⁷

(2.1) ชนิดของฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มมี 3 ชนิด ได้แก่ 1) ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภคซึ่งจัดเก็บภาษีจากการบริโภคโดยไม่เก็บจากการลงทุน 2) ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบรายได้ เป็นภาษีมูลค่าเพิ่มที่เก็บจากรายได้ประชาชาติและจากการลงทุนโดยสามารถหักค่าเสื่อมราคาของสินค้าประเภททุนได้ และ 3) ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบผลิตภัณฑ์ประชาชาติเป็นภาษีที่เก็บจากผลิตภัณฑ์ประชาชาติ โดยจะเก็บจากการลงทุนและการบริโภค แต่ไม่สามารถหักค่าเสื่อมราคา

(2.2) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษี 2 แบบคือแบบอัตราเดียวหรือแบบหลายอัตรา แต่หลักพื้นฐานแล้วควรมีอัตราเดียว (ไม่นับรวมอัตราศูนย์) เนื่องจากสะดวกในการบริหารจัดการจัดเก็บทั้งในส่วนของผู้ขายและผู้ซื้อและผู้ประกอบการ แต่ผู้บริหารจัดเก็บภาษีในหลายประเทศต่างเห็นว่า การที่กลุ่มสินค้าที่ถูกบริโภคโดยผู้ที่มีรายได้น้อยถูกจัดเก็บภาษีต่ำกว่ากลุ่มสินค้าที่ถูกบริโภคโดยผู้บริโภครายได้หรือฐานะดีกว่า ซึ่งทำให้มีการใช้อัตราภาษีมากกว่า 1 อัตราคือ อัตราภาษีมาตรฐาน (Standard Rate) ซึ่งใช้กับสินค้าทุกชนิดที่กำหนดไว้และใช้อัตราภาษีต่ำกว่า (Reduce Rate) มาตรฐาน 1-2 อัตรา สำหรับสินค้าที่จำเป็นในการดำรงชีวิต และใช้อัตราภาษีที่สูงกว่ามาตรฐานกับสินค้าฟุ่มเฟือย⁵⁸

(2.3) วิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม⁵⁹

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มทำได้ด้วยการคำนวณมูลค่าเพิ่ม (Value Added) ก่อนแล้วจึงคูณมูลค่าเพิ่มด้วยอัตราภาษี เนื่องจากคำนวณมูลค่าเพิ่มอาจทำได้สองวิธี คือ วิธีบวก และวิธีลบ การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจึงอาจทำได้ 2 วิธีเช่นเดียวกัน นอกจากนี้การคำนวณ

⁵⁷ สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ, รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์เรื่องการยกเว้นและการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับธุรกิจน้ำมันปาล์ม, (กรุงเทพมหานคร:สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), น.2.

⁵⁸ พุดตวรรธ รินทร์ธราศรี, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 56, น.25.

⁵⁹ สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง, “โครงการวิจัยเรื่อง การศึกษาผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการสร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้และเศรษฐกิจของประเทศไทย,” (กรุงเทพมหานคร:สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง, 2554), น.23-24.

ภาษีมูลค่าเพิ่มอาจทำได้โดยตรง (ไม่ต้องคำนวณมูลค่าเพิ่มก่อน) หรือเรียกว่า “วิธีเครดิต(Credit Method)” ซึ่งวิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มมี 3 วิธี คือ

1) วิธีบวก (Addition Method) เป็นการคำนวณโดยการหามูลค่าเพิ่มด้วยวิธีการบวก กล่าวคือ เอาค่าใช้จ่ายของธุรกิจที่จ่ายให้กับปัจจัยการผลิตมาบวกกันแล้วบวกกำไรของกิจการแล้วจึงคูณด้วยอัตราภาษีซึ่งการคำนวณวิธีทำได้ยาก เพราะจะต้องทราบค่ากำไรก่อนจึงจะคำนวณมูลค่าเพิ่มได้

2) วิธีลบ (Subtraction Method) เป็นการคำนวณโดยการหามูลค่าเพิ่มด้วยวิธีลบ กล่าวคือ เอามูลค่าของผลผลิต (Output) ลบด้วยมูลค่าวัตถุดิบ (Input) ที่ซื้อมาผลิตผลผลิตนั้น แต่ไม่รวมค่าใช้จ่ายให้กับปัจจัยการผลิต เช่น ค่าจ้าง ค่าเช่าและดอกเบี้ย เมื่อคำนวณมูลค่าเพิ่มได้เท่าไร ก็เอามูลค่าเพิ่มคูณด้วยอัตราภาษี ซึ่งการคำนวณวิธีลบนี้น่าจะง่ายกว่าวิธีบวก เพราะไม่ต้องทราบกำไรก่อน ก็สามารถคำนวณมูลค่าเพิ่มได้

3) วิธีเครดิต (Credit Method) เป็นการคำนวณจากภาษีโดยไม่ต้องคำนวณมูลค่าเพิ่มก่อนในการคำนวณใช้ภาษีของผลผลิต(Output tax) ลบด้วยภาษีของวัตถุดิบ (Input tax) สำหรับวิธีนี้ ในการซื้อขายสินค้าและบริการแต่ละครั้งจะต้องมีใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานที่แสดงให้เห็นว่ามีภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นจำนวนเท่าใด

4) หลักเกณฑ์เกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศ⁶⁰

การจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการที่เกิดจากการค้าระหว่างประเทศมีหลักการจัดเก็บอยู่ 2 หลัก คือ หลักต้นทาง(Original Principle) และหลักปลายทาง (Destination principle) ซึ่ง หลักต้นทาง เป็นการจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการทุกชนิดที่ผลิตในประเทศ โดยสินค้าใดก็ตามผลิตในประเทศใดก็ต้องเสียภาษีในประเทศนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักต้นทางจะจัดเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นภายในประเทศทั้งหมดรวมถึงการส่งออกด้วย ส่วนหลักปลายทาง เป็นการจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการทุกชนิดในประเทศที่มีการบริโภคสินค้านั้น โดยถือว่าสินค้าใดก็ตามไม่ว่าจะผลิตในประเทศใด ถ้าสินค้านั้นถูกใช้บริโภคในประเทศใด ต้องเสียภาษีในประเทศนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักปลายทางจะไม่เก็บจากการส่งออก แต่สินค้าที่นำเข้าจะถูกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพราะถือว่ามีบริโภคสินค้านั้นในประเทศ

2.3.2.2 การจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

ภาษีสรรพสามิต จัดเป็นภาษีการบริโภคประเภทหนึ่งแต่จะมีลักษณะแตกต่างจากภาษีการบริโภคโดยทั่วไปคือ การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจะจัดเก็บภาษีจากสินค้าทั้ง

⁶⁰ เพิ่งอ้าง น.25.

ภายในประเทศและการนำเข้ามาซึ่งจัดเก็บจากบริการโดยจะจัดเก็บจากสินค้าหรือบริการเฉพาะบางประเภท จึงทำให้ภาษีสรรพสามิตมีลักษณะเป็นภาษีการขายเฉพาะ (Selective Sale Tax)

(1) ลักษณะทั่วไปของภาษีสรรพสามิต⁶¹

1) เป็นภาษีทางอ้อม หมายถึง เงิน บริการ หรือที่เรียกอย่างอื่นที่รัฐมิได้เรียกเก็บจากประชาชนโดยตรงแต่เรียกเก็บจากผู้เสียภาษีซึ่งครอบคลุมถึงผู้เสียภาษีซึ่งครอบคลุมถึงผู้ประกอบการอุตสาหกรรม ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ และผู้นำเข้าสินค้า โดยที่ภาระภาษีจะตกมายังประชาชนซึ่งเป็นผู้บริโภคเป็นผู้รับภาระภาษีที่แฝงมากับราคาสินค้าหรือบริการ อันแสดงให้เห็นว่าผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระภาษีที่ตนมีหน้าที่เสียนั้นไปให้กับผู้บริโภคได้

2) เป็นภาษีการบริโภคหรือที่เรียกว่าเป็นภาษีการขายเฉพาะ โดยการเก็บภาษีสรรพสามิตนี้จะพิจารณาจากสินค้าหรือบริการบางประเภทที่มีลักษณะพิเศษอันแตกต่างจากภาษีการขายทั่วไปที่เก็บจากสินค้าและบริการทุกประเภท นอกจากนี้ภาษีการขายเฉพาะยังมีลักษณะเป็นการกำหนดอัตราในการเรียกเก็บภาษีเพิ่มขึ้นจากภาษีการขายทั่วไป

3) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากสินค้าทั้งภายในและจากการนำเข้ามาซึ่งจัดเก็บจากบริการ

4) อัตราการจัดเก็บภาษีจากสินค้าหรือบริการแต่ละประเภทจะแตกต่างกันขึ้นอยู่กับประเภทและความเหมาะสมของสินค้าหรือบริการแต่ละประเภท โดยเฉพาะอย่างยิ่งขึ้นอยู่กับนโยบายของรัฐว่าจะจัดเก็บภาษีสินค้าหรือบริการประเภทใดและมีอัตรามากน้อยเท่าใด

5) มีเหตุผลสมควรที่สินค้าหรือบริการที่ถูกจัดเก็บภาษีต้องรับภาระภาษีสูงกว่าปกติ เช่น เป็นสินค้าหรือบริการที่ฟุ่มเฟือย หรือไม่จำเป็นต่อชีวิตประจำวันของประชาชน หรือเพื่อความปลอดภัยหรือเป็นสินค้าหรือบริการที่บริโภคแล้วอาจก่อให้เกิดอันตรายต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดีของผู้บริโภค หรือเป็นสินค้าหรือบริการที่ต้องควบคุมหรือจำกัดการบริโภค เป็นต้น

6) เป็นการจัดเก็บทอดเดียว หมายถึง สินค้าหรือบริการแต่ละประเภทที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตนั้น รัฐบาลหรือกรมสรรพสามิตจะจัดเก็บจากผู้เสียภาษีซึ่งครอบคลุมถึงผู้ผลิต ผู้ประกอบอุตสาหกรรม ผู้นำเข้าสินค้า และผู้ประกอบกิจการสถานบริการ ได้เพียงครั้งเดียวเท่านั้น โดยจัดเก็บจากต้นทางซึ่งหมายถึง แหล่งผลิต หรือสถานที่นำเข้าสินค้า

⁶¹ วิรัช วิรัชนิภาวรรณ, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต เอกสารการสอนสาขาวิชา วิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช:หน่วยที่1-7 , (นนทบุรี: สำนักพิมพ์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2554), น.91-93.

7) ผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระภาษีที่ตนเสียไปให้กับผู้บริโภคได้ หมายถึง ผู้เสียภาษีจะบวกจำนวนเงินที่ตนเองต้องเสียภาษี เช่น ร้อยละ 10 ของราคาสินค้าหรือบริการที่ถูกเรียกเก็บเข้าไปในราคาของสินค้าหรือบริการด้วย กรณีเช่นนี้ จึงมีส่วนสำคัญที่ทำให้ราคาสินค้าและบริการนั้นสูงขึ้น อันเป็นลักษณะของการผลักภาระภาษีไปให้แก่ผู้บริโภคซึ่งได้แก่ประชาชน

ดังนั้น จึงอาจกล่าวโดยสรุปได้ว่าภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีการผลิตหรือภาษีการขายเฉพาะที่มีลักษณะเป็นภาษีทางอ้อม(Indirect Tax) ประเภทหนึ่งซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้บริโภคได้โดยง่าย โดยการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจะเป็นไปเพื่อเหตุผลพิเศษเพื่อการควบคุมและปกป้องสังคม

(2) วัตถุประสงค์ของภาษีสรรพสามิต

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตโดยหลักแล้วจะมีวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้⁶²

1) เพิ่มรายได้สำหรับวัตถุประสงค์ทั่วไป(To raise revenue for general purpose) เนื่องจากภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีที่จัดเก็บง่าย เนื่องจากจัดเก็บจากผู้ผลิตและผู้นำเข้าซึ่งเป็นการควบคุมการจัดเก็บจากต้นทาง ผู้ประกอบการมีน้อยราย และปริมาณสินค้าที่เสียภาษีส่วนใหญ่สามารถนับจำนวนได้ด้วยเหตุผลพิเศษโดยจัดเก็บจากสินค้าที่สำคัญเพียงบางประเภท จึงทำให้เป็นแหล่งรายได้สำคัญของรัฐเพราะสามารถขยายฐานภาษีและอัตราภาษีได้ง่ายเมื่อมีเหตุจำเป็น อีกทั้งเป็นที่รับรองของนานาชาติประเทศทั่วไปว่าภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีสำคัญที่ก่อรายได้ให้แก่ประเทศสำหรับการใช้จ่ายของภาครัฐมาเป็นระยะเวลานาน ซึ่งในทางปฏิบัติภาษีสรรพสามิตถือเป็นรายได้หลัก เพราะสินค้าสรรพสามิตมีราคาขายสูงและมีผู้ผลิตน้อยรายซึ่งง่ายต่อการจัดเก็บภาษี นอกจากนี้ยังเป็นแหล่งรายได้ที่มีประสิทธิภาพ เช่น การจัดเก็บภาษีจากยาสูบ สุรา น้ำมันและรถยนต์

2) สะท้อนต้นทุนทางสังคม(To reflect external cost) เนื่องจากการผลิตหรือการบริโภคที่มีประสิทธิภาพสามารถทำได้ผ่านระบบการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตที่กำหนดกิจกรรมการเสียภาษีสรรพสามิตเท่ากับต้นทุนความเสียหายที่เกิดขึ้นกับผู้อื่น

3) ชัดขวางการบริโภค(To discourage consumption) เพราะการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตนั้นมีผลกระทบต่อราคาและอิทธิพลต่อพฤติกรรมของผู้บริโภคโดยเฉพาะอย่างยิ่งคือเยาวชน เช่น ภาษีสรรพสามิตทำให้ราคาเพิ่มขึ้นและลดระดับการบริโภทยาสูบหรือเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ได้ ในกรณีนี้ภาษีสรรพสามิตจึงเป็นเครื่องมือของรัฐในการควบคุมพฤติกรรมบริโภคของประชาชน ตลอดจนควบคุมการดำเนินธุรกิจได้ด้วย ภาษีสรรพสามิตเป็นเครื่องมือหนึ่งในการลด

⁶² จิตชาติดา ธนะโสภณ, “ภาษีสรรพสามิต : วิเคราะห์แนวคิดและหลักการการจัดเก็บในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2545), น.9-11.

ปริมาณการบริโภคสินค้าและบริการบางชนิดที่อาจเป็นผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดีของผู้บริโภคและก่อให้เกิดต้นทุนทางสังคม เช่น สุรา ยาสูบ ไฟ สนาม้า เพราะสินค้าเหล่านี้มีผลทำให้รัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายในการรักษาผู้เสพยาและยาสูบ โดยการผลิตแพทย์และสถานพยาบาลเพิ่มขึ้น นอกจากนี้ยังทำให้เกิดปัญหาในครอบครัว ตลอดจนก่อให้เกิดอุบัติเหตุและอาชญากรรมได้อีกด้วยการใช้ภาษีสรรพสามิตเป็นเครื่องมือในการจำกัดการกระทำของบุคคลในสังคมหรือส่งเสริมเศรษฐกิจเพื่อให้บรรลุผลสัมฤทธิ์ของรุ่มหมายของรัฐนั้น หากพิจารณาในด้านหน้าที่ของรัฐแล้วกรณีนี้ย่อมชอบธรรมที่จะทำได้ในการออกกฎหมายพิเศษเพื่อป้องกันและส่งเสริมกิจการต่างๆซึ่งมีวิธีต่างๆกันตามนโยบายของรัฐ

4) สะท้อนต้นทุนทางสังคม อันเป็นบทบาทที่สำคัญอีกประการหนึ่งของภาษีสรรพสามิตในการควบคุมต้นทุนทางสังคมนวมไปถึงบทบาทในการควบคุมทางด้านสิ่งแวดล้อม เช่นในกรณีที่มีการจัดเก็บภาษีจากรถยนต์หรือโรงงานโดยวัดจากปริมาณมลพิษที่ปล่อยออกมา เพื่อเป็นการเยียวยาความเสียหายที่เกิดขึ้นต่อสังคมอันเนื่องมาจากมลพิษที่เกิดจากรถยนต์หรือโรงงานนั้น

(3) หลักเกณฑ์ในการเลือกสินค้าที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีสรรพสามิต

สำหรับหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการเลือกสินค้าที่จะอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีสรรพสามิตนั้น จะต้องคำนึงถึงความถูกต้องเหมาะสมของการเลือกสินค้า หากใช้หลักเกณฑ์ในการเลือกไม่เหมาะสมก็จะมีผลกระทบต่อทางเลือกการบริโภคของประชาชนมากเกินไปจนอาจเกิดผลเสียในด้านการใช้ทรัพยากรของประเทศก็ได้ ซึ่งหลักเกณฑ์ในการเลือกสินค้านั้น แม้แต่ละประเทศจะมีความแตกต่างกันไป แต่อย่างไรก็ดีก็จะมีหลักเกณฑ์หลักที่ใช้ในการพิจารณาเลือกสินค้าที่ใช้กันโดยทั่วไป 4 ประการ⁶³ ดังนี้

1) สินค้าที่บริโภคแล้วอาจจะก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดี(Sumptuary Excises) การเลือกเก็บภาษีโดยใช้หลักเกณฑ์นี้สืบเนื่องมาจากเหตุผล 2 ประการ ประการแรก การบริโภคสินค้าประเภทนี้หากบริโภคมากเกินไปจะก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพของผู้บริโภคเอง ประการที่สอง การบริโภคสินค้าชนิดนี้จะก่อให้เกิดต้นทุนต่อสังคมด้วย เช่นการดื่มสุราหากดื่มมากเกินไปจะทำให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพ (รัฐจะต้องให้การรักษาพยาบาล) ทำให้เกิดปัญหาต่อสังคมไม่ว่าจะเป็นในด้านของความรุนแรงต่อครอบครัวหรือการก่ออาชญากรรม (ทำให้รัฐต้องให้บริการด้านสังคมและด้านการรักษาความปลอดภัยในชีวิตและทรัพย์สินเพิ่มขึ้น) ซึ่งการจัดเก็บภาษีตามหลักเกณฑ์นี้มีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดการลดการบริโภคเพื่อให้ผู้บริโภคต้องชดเชยต้นทุนที่

⁶³ อรรถ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง, ฉบับปรับปรุง (กรุงเทพมหานคร : อมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง จำกัด, 2548) น.143-147.

สังคมต้องรับเพิ่มขึ้นจากการบริโภคสินค้า แต่อย่างไรก็ตาม รายได้จากการจัดเก็บภาษีก็ถือเป็นวัตถุประสงค์อีกประการหนึ่งในการจัดเก็บภาษีจากสินค้าชนิดนี้ด้วย เพราะความต้องการในการบริโภคสินค้าชนิดนี้มักจะยืดหยุ่นน้อย ถึงแม้มีการขึ้นอัตราภาษีซึ่งทำให้ราคาสินค้าเพิ่มสูงขึ้น แต่ปริมาณการบริโภคก็ไม่ลดลงมากทำให้รัฐสามารถมีรายได้จากภาษีอากรจากสินค้าประเภทนี้เพิ่มขึ้น แม้จะเป็นที่ทราบกันว่าสินค้ากลุ่มนี้เมื่อบริโภคแล้วจะก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพ หากภาครัฐมีการห้ามจำหน่ายหรือห้ามบริโภคโดยเด็ดขาดก็ไม่สามารถแก้ไขปัญหาในการยับยั้งการบริโภคได้อย่างเด็ดขาดเนื่องจากยังมีกลุ่มคนที่ต้องการบริโภคอยู่ทำให้เกิดการผลิตสินค้ากลุ่มนี้ที่รัฐไม่สามารถควบคุมได้จนอาจจะส่งผลให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บรายได้เพื่อนำมาใช้จ่ายในกิจการของรัฐได้ ดังนั้นรัฐจึงมีความจำยอมให้มีการจำหน่ายสินค้าดังกล่าว แต่รัฐจะใช้วิธีควบคุมโดยการเก็บภาษีในอัตราพิเศษต่างจากสินค้าอื่น เพื่อเป็นการควบคุมทางอ้อมและรัฐยังสามารถนำรายได้ดังกล่าวนี้ไปชดเชยผลเสียหายที่เกิดขึ้นต่อสังคมได้

2) สินค้าที่มีลักษณะเป็นการฟุ่มเฟือย การเก็บภาษีจากสินค้าที่มีลักษณะเป็นการฟุ่มเฟือยนี้เป็นที่ยอมรับใช้กันทั่วไป เนื่องจากผู้ใช้สินค้าฟุ่มเฟือยควรจะต้องรับภาระมากกว่าผู้ใช้สินค้าจำเป็นต่อการดำรงชีพ เหตุผลที่ควรจะต้องเก็บภาษีจากสินค้าฟุ่มเฟือย ประการแรก เพื่อเป็นการสร้างความเป็นธรรมในสังคม ผู้มีรายได้สูงโดยปกติก็ใช้สินค้าที่มีคุณภาพสูงหรือฟุ่มเฟือยก็ควรต้องเสียภาษีมากกว่าผู้มีรายได้ต่ำที่จำเป็นต้องบริโภคสินค้าจำเป็น ประการที่สองเพื่อเป็นการส่งเสริมการประหยัด เพราะเมื่อสินค้าฟุ่มเฟือยต้องรับภาระภาษีสูงก็จะทำให้ราคาแพงขึ้นประชาชนจะได้อุปโภคบริโภคสินค้าชนิดนี้น้อยลง จะทำให้การออมทรัพย์สูงขึ้นเพราะการออมยังเป็นความดีและเป็นสิ่งจำเป็นเพื่อการสร้างความสำเร็จเติบโตในสังคม (โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเทศกำลังพัฒนา) ประการที่สาม เมื่อภาษีนี้จำกัดการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือยก็จะทำให้มีทรัพยากรเหลือ(จากการลดการผลิตสินค้าฟุ่มเฟือย) ไปใช้ในการผลิตสินค้าและบริการอื่นๆที่จำเป็นต่อความเจริญเติบโตของสังคม อย่างไรก็ตามการหาค่าจำกัดความของคำว่าสินค้าฟุ่มเฟือยนั้นก็เป็นที่ถกเถียงถึงการหาค่าจำกัดความเนื่องจากสินค้าชนิดหนึ่งๆเมื่อกาลเวลาผ่านไปอาจทำให้สินค้านั้นกลายสภาพจากสินค้าฟุ่มเฟือยมาเป็นสินค้าจำเป็นก็ได้ เช่นวิทยุหรือเครื่องรับโทรทัศน์ซึ่งปัจจุบันเป็นสิ่งจำเป็นที่ทำให้ประชาชนได้รับรู้ข้อมูลข่าวสารบ้านเมือง แต่อย่างไรก็ดี การพิจารณาสินค้าที่มีลักษณะฟุ่มเฟือยจะใช้หลักเกณฑ์ในการพิจารณาดังนี้

2.1) เป็นสินค้าที่กลุ่มผู้มีรายได้สูงบริโภค โดยมีสมมติฐานว่าผู้มีรายได้สูงบริโภคสินค้าประเภทหนึ่ง และผู้มีรายได้ต่ำบริโภคสินค้าอีกประเภทหนึ่ง แต่หลักเกณฑ์นี้ก็มิชอบจำกัดเนื่องจากในบางครั้ง กลุ่มผู้มีรายได้ต่ำอาจมีการบริโภคสินค้าที่มีราคาแพง แต่กลุ่มผู้มีรายได้สูงกลับบริโภคสินค้าที่มีราคาถูกลง

2.2) เป็นสินค้าที่มีอุปสงค์หรือความต้องการที่ยืดหยุ่นมาก นั้นหมายถึงเป็นสินค้าที่ไม่จำเป็นต่อการดำรงชีวิต หากราคาสินค้าสูงขึ้น ปริมาณความต้องการหรืออุปสงค์ก็จะลดลงเป็นสัดส่วนมากกว่าการเพิ่มขึ้นของราคา ในกรณีนี้การจัดเก็บภาษีการขายเฉพาะก็จะมีผลให้มีการลดการบริโภคได้มาก แต่ความยืดหยุ่นของอุปสงค์ก็จะเปลี่ยนแปลงไปตามกาลเวลาและระดับรายได้เช่นกัน

2.3) เป็นสินค้าเพื่อเพิ่มเกียรติภูมิของผู้บริโภคเอง คือ สามารถใช้สินค้าปกติได้ แต่เพื่อความสุขที่จะได้แสดงออกให้คนอื่นเห็นก็จำเป็นต้องซื้อสินค้าที่มีลักษณะพิเศษ เช่น การซื้อรถยนต์ยี่ห้อนำเข้าจากต่างประเทศ เพื่อแสดงถึงฐานะและความสามารถทางเศรษฐกิจ

2.4) เป็นสินค้าที่ขาดเสียมิได้โดยไม่กระทบกระเทือนต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดีของประชาชน ซึ่งการใช้คำจำกัดความในลักษณะนี้อาจมีผลค่อนข้างจะรุนแรงเนื่องจากหากใช้คำจำกัดความเช่นนี้ สินค้าแทบทุกชนิดนอกจาก อาหารที่จำเป็น บ้านที่อยู่อาศัย เสื้อผ้า ยารักษาโรค จะกลายเป็นสินค้าฟุ่มเฟือยหมดทั้งสิ้น

แต่อย่างไรก็ตาม การตัดสินใจเก็บภาษีจากสินค้าที่ฟุ่มเฟือยนี้จะขึ้นอยู่กับ การตัดสินใจของฝ่ายบริหารและฝ่ายนิติบัญญัติเป็นหลักในการกำหนดลักษณะและประเภทของสินค้าที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษี ดังนั้นหลักเกณฑ์ของการจัดเก็บภาษีจากสินค้าที่มีลักษณะฟุ่มเฟือยจึงอาจจะแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศตามสภาพเศรษฐกิจ การเมือง และสังคมที่แตกต่างกัน

3) สินค้าที่ได้รับประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐ ตามหลักการนี้จะพิจารณาจากกิจการบางอย่างของรัฐที่เป็นการให้ประโยชน์หรือผลตอบแทนเป็นพิเศษกับกลุ่มบุคคลบางกลุ่มที่สามารถระบุตัวตนได้อย่างชัดเจน เช่น การสร้างถนน ผู้ที่ได้รับประโยชน์คือเจ้าของที่ดินที่อยู่ติดริมถนนและผู้ใช้ยานพาหนะ ดังนั้น เมื่อผู้ใดได้รับผลประโยชน์เป็นพิเศษจากรัฐก็ควรจะต้องเสียภาษีเป็นพิเศษให้แก่รัฐเพื่อนำไปอุดหนุนการใช้จ่ายในกิจกรรมดังกล่าว

4) หลักเกณฑ์เบ็ดเตล็ดหรือหลักเกณฑ์อื่นๆ การจัดเก็บภาษีโดยหลักเกณฑ์นี้จะพิจารณาถึงความจำเป็นเฉพาะด้านหรือมีเหตุการณ์ที่ทำให้รัฐจะต้องการรายได้เพื่อนำไปดำเนินการให้บรรลุวัตถุประสงค์ตามที่รัฐมุ่งหวังไว้ เช่น ในยามสงครามรัฐจำเป็นต้องระดมทรัพยากรเพื่อผลิตสินค้าที่มีความจำเป็นทางด้านการทหาร รัฐจึงมีความจำเป็นที่จะต้องจัดสรรทรัพยากรทางด้านพลเรือนมาใช้กับกิจการทหาร เช่น การเก็บภาษีจากกองทุนสุขภาพสตรีเพื่อลดปริมาณการใช้ถุงน่องซึ่งจะทำให้มีวัตถุดิบประเภทไนลอนเหลือไปใช้ในการผลิตร่มชูชีพมากขึ้น หรือในยามที่รัฐต้องการรายได้พิเศษ เช่น มีวิกฤตภัยธรรมชาติ หรือปัญหาสังคมที่ต้องรีบดำเนินการแก้ไข รัฐก็จะมีเหตุผลพิเศษเพียงพอที่จะจัดเก็บภาษีการขายเฉพาะจากสินค้าและบริการชนิดใดชนิดหนึ่งหรือหลายชนิดที่สามารถทำรายได้ได้มาก แต่อย่างไรก็ตาม การใช้หลักเกณฑ์เบ็ดเตล็ดหรือหลักเกณฑ์อื่นๆ นี้ ควรจะเป็นการจัดเก็บ

แบบชั่วคราว เมื่อสถานการณ์หรือความจำเป็นหมดไป หรือเมื่อรัฐได้รับเงินรายได้ตามจำนวนที่ต้องการ เพื่อการปฏิบัติการกิจแล้ว ก็ควรจะยกเลิกหรือระงับการจัดเก็บ

(4) อัตราภาษีสรรพสามิต

อัตราภาษี คือ สิ่งที่จะมามากำหนดกับฐานภาษีเพื่อให้ได้จำนวนภาษีที่ต้องเสีย ซึ่งอัตราภาษีจะมี 3 แบบ คือ อัตราตามปริมาณ อัตราตามมูลค่า⁶⁴ และอัตราผสม

1) อัตราตามปริมาณหรือตามสภาพ (Specific Tax Rate) เป็นอัตราภาษีที่จัดเก็บโดยคิดตามปริมาณของสินค้า โดยจะคำนวณจากหน่วยสินค้าเป็นน้ำหนักหรือปริมาตร เช่นคำนวณเป็น กิโลกรัม มิลลิกรัม ลิตร มิลลิลิตร เป็นต้น

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตตามอัตราปริมาณ⁶⁵

ข้อดี

- ง่ายต่อการจัดเก็บเนื่องจาก
- ทำให้ลดแรงจูงใจที่ผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าจะแจ้งราคาต่ำกว่าที่ควร
- ตัดอำนาจของเจ้าหน้าที่ในการประเมินราคาตามอำเภอใจ ซึ่งเป็น

การลดการทุจริต

- ไม่เป็นการลงโทษสินค้าที่มีคุณภาพดี กล่าวคือการเก็บภาษีตามปริมาณทำให้สินค้าดี ราคาแพง เสียภาษีเท่ากับสินค้าคุณภาพต่ำ ทำให้มีแรงจูงใจในการผลิตสินค้า ไม่เป็นการลงโทษของมีคุณภาพดี

ข้อเสีย

- ในเวลาที่มีเงินเพื่อ อัตราภาษีตามปริมาณค่าภาษีไม่ลอยตัวตามเงินเฟ้อ จึงทำให้รายได้ภาษีที่แท้จริงของรัฐบาลจะลดลงเรื่อยๆ ซึ่งต้องแก้ไขด้วยการปรับอัตราให้สูงขึ้นเป็นครั้งคราว แต่การแก้ไขกฎหมายมักไม่ทันกาล

- ภาษีตามปริมาณมีลักษณะเป็นภาษีถดถอย (Regressive Tax) เพราะค่าภาษีเป็นสัดส่วนของราคาต่อหน่วย ทำให้สินค้าราคาถูกซึ่งคนจนใช้จะเป็นสัดส่วนสูงกว่าสินค้าราคาแพงที่คนมีเงินใช้

2) อัตราตามมูลค่า (Ad Valorem Tax Rate) เป็นอัตราภาษีที่จัดเก็บคิดเป็นร้อยละของราคาสินค้าที่เป็นมูลค่า

⁶⁴ สุदारัตน์ วุฒิสรรฐไพบุลย์, “ปัญหาบางประการเกี่ยวกับฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิต,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), น.42.

⁶⁵ เพ็งอ้าง น.43.

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตตามอัตรามูลค่า⁶⁶

ข้อดี

- อัตราตามมูลค่าทำให้ค่าภาษีลอยตัวตามเงินเพื่อ ไม่ต้องเป็นภาระในการปรับอัตราบ่อยๆ
- อัตราตามมูลค่ามีลักษณะเป็นภาษีก้าวหน้า (Progressive Tax) จึงเป็นธรรมมากกว่าภาษีตามสภาพ

ข้อเสีย

- เก็บภาษีได้ยากเพราะต้องมีการตีราคา และเป็นการให้อำนาจในการตีราคาของเจ้าหน้าที่ซึ่งอาจนำไปสู่การทุจริต
- เป็นการลงโทษการผลิตและบริโภคสินค้าที่มีคุณภาพ
- เป็นการลงโทษการบรรจุหีบห่อที่มีคุณภาพ เพราะบ่อยครั้งมูลค่าของสินค้ารวมถึงมูลค่าของหีบห่อด้วยและถูกรวมเป็นฐานภาษี
- สำหรับสินค้านำเข้า การเก็บภาษีสรรพสามิตตามมูลค่าเป็นการลงโทษสินค้านำเข้าไปในตัว เพราะมูลค่าการนำเข้านั้นราคาจะมีการรวมค่าประกัน และค่าระวางเรือด้วยจึงทำให้ค่าประกันและค่าระวางเรือถูกรวมเป็นมูลค่าในการเสียภาษีไปด้วย

3) อัตราผสม (Mixed System) ถือเป็นอัตราภาษีใหม่ที่น่าสนใจกับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต เพื่อแก้ปัญหาของข้อเสียของอัตราภาษีสรรพสามิตในอัตราตามปริมาณและอัตราตามมูลค่า ซึ่งอัตราภาษีสรรพสามิตแบบอัตราผสมนี้ จะเป็นการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าโดยสินค้านี้จะต้องมีการคำนวณอัตราภาษีทั้งอัตราตามปริมาณ และอัตราตามมูลค่า โดยแยกคำนวณอัตราภาษีทั้งสองอัตรา และนำมารวมกันเวลาจะชำระภาษี กล่าวคือ เป็นการใช้อัตราตามปริมาณหรือตามสภาพของสินค้าเพื่อลดการบริโภค และใช้อัตราตามมูลค่าเพื่อยุบยั้งการบริโภคสินค้าราคาแพงซึ่งถือว่าเป็นสินค้าฟุ่มเฟือย ซึ่งวิธีนี้จะทำให้สินค้าในประเภทเดียวกันต้องเสียภาษีทั้งอัตราตามปริมาณและอัตราตามมูลค่ารวมกัน และหากเพื่อป้องกันไม่ให้รายได้ภาษีที่แท้จริงลดลงตามอัตราเงินเฟ้อซึ่งถือเป็นข้อเสียของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในอัตราตามปริมาณ ก็ควรจะต้องกำหนดดัชนี (Indexation) โดยมีการให้ปรับอัตราภาษีตามสภาพตามอัตราเงินเฟ้ออัตโนมัติทุกปี⁶⁷ เพื่อส่งผลให้มีการจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยตามมูลค่าที่แท้จริงของรายได้ อันพึงจะ

⁶⁶ สุदारัตน์ วุฒิสรรพสามิต, *อ้างแล้ว เศรษฐกิจที่ 64*, น.44.

⁶⁷ ชลธาร วิศรุตวงศ์, “รายงานฉบับสมบูรณ์ โครงการการศึกษาเชิงเปรียบเทียบภาษีสุรา:กรณีศึกษาประเทศไทย สิงคโปร์ ฟิลิปปินส์ เกาหลี ออสเตรเลีย และประชาคมยุโรป,” สืบค้นเมื่อ

ได้รับ ซึ่งการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตโดยใช้อัตราผสมนี้ ในปัจจุบันได้มีการนำมาใช้กับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าประเภทเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 ซึ่งมีการแก้ไขบทบัญญัติของการเสียภาษีสูรานั่น จากเดิมที่ให้เสียภาษีโดยคำนวณจากอัตราทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณ โดยให้เสียภาษีในอัตราที่คิดคำนวณเป็นเงินได้สูงกว่า เป็นให้เสียภาษีทั้งในอัตราตามมูลค่าและตามปริมาณ⁶⁸ กล่าวคือเมื่อมีการคำนวณอัตราภาษีทั้งอัตราตามมูลค่าและอัตราตามปริมาณแยกต่างหากออกจากกันแล้ว จะต้องนำจำนวนเงินภาษีที่คำนวณได้จากทั้งสองอัตราดังกล่าวมารวมเข้าด้วยกันเพื่อเป็นยอดภาษีที่ต้องชำระอย่างแท้จริง

วันที่ 27 กรกฎาคม 2559, <http://ihpphaigov.net/DB/publication/attachresearch/170/chapter1.pdf>.

⁶⁸ พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 (ฉบับที่ 7) พ.ศ.2556 มาตรา 5 ให้ยกเลิกความในมาตรา 8 ตรี แห่งพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 (ฉบับที่ 4) พ.ศ.2523 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา 8 ตรี การเสียภาษีสูรานั่น ให้เสียในอัตราทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณ”

บทที่ 3

การจัดเก็บภาษีการบริโภคจากอาหารและเครื่องดื่ม ที่มีผลกระทบต่อสุขภาพในต่างประเทศ

จากปัญหาทางด้านภาวะโภชนาการและโรคไม่ติดต่อเรื้อรังในปัจจุบัน ทำให้มีหลายประเทศได้นำมาตรการทางด้านภาษีโดยการจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพมาใช้บังคับเป็นกฎหมายในรูปแบบของการจัดเก็บภาษีการบริโภค ซึ่งมีรูปแบบทั้งการจัดเก็บจากผู้ผลิตโดยตรง รวมไปถึงการจัดเก็บในระดับค้าปลีกและค้าส่ง ทั้งนี้โดยมีวัตถุประสงค์ในการลดการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพเพื่อปรับเปลี่ยนพฤติกรรมบริโภค รวมถึงลดถึงวัตถุประสงค์ในการแสวงหารายได้ให้กับรัฐอีกด้วย

3.1 การจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพของประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกา นับเป็นประเทศที่มีประชากรประสบกับปัญหาจากการเจ็บป่วยและเสียชีวิตจากโรคไม่ติดต่อเรื้อรังที่เกิดจากการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพจากปัญหาดังกล่าว ทำให้มีแนวความคิดในการใช้ภาษีเป็นเครื่องมือทางการคลังในการแก้ไขปัญหาสุขภาพจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีโทษต่อสุขภาพหรือต่อร่างกายด้วยการจัดเก็บภาษีการบริโภคในรูปแบบภาษีการขายโดยจัดเก็บจากสินค้าประเภทอาหารและเครื่องดื่มที่มีความเสี่ยงที่ก่อให้เกิดผลกระทบต่อร่างกายหรือสุขภาพ แต่อย่างไรก็ดี แนวความคิดนี้เกิดแรงต่อต้านอย่างรุนแรงจากภาคอุตสาหกรรมอาหารและเครื่องดื่มที่อยู่ในข่ายที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีจนนำไปสู่การดำเนินการเพื่อยับยั้งไม่ให้นำมาตรการการจัดเก็บภาษีดังกล่าวเกิดขึ้น¹ แต่อย่างไรก็ตามความพยายามในการใช้ มาตรการทางภาษีในการจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพก็เกิดขึ้นในประเทศ สหรัฐอเมริกา โดยเป็นการจัดเก็บภาษีในระดับมลรัฐและในระดับท้องถิ่น ดังต่อไปนี้

¹ Adriana Badilas, “Food Taxes: A Palatable Solution to the Obesity Epidemic?,” Global Business & Development Law Journal Pacific McGeorge School of Law (2011) P.273.

3.1.1 การจัดเก็บภาษีจากเครื่องดื่มผสมน้ำตาลของเมืองเบิร์คลีย์ มลรัฐแคลิฟอร์เนีย

เมืองเบิร์คลีย์ มลรัฐแคลิฟอร์เนีย ประเทศสหรัฐอเมริกา ถือเป็นเมืองแรกของประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีการจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพโดยพิจารณาถึง สาเหตุทางสุขภาพเป็นเหตุผลในการจัดเก็บ โดยจัดเก็บภาษีจากผู้จำหน่ายสินค้าประเภทเครื่องดื่มผสมน้ำตาล ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

3.1.1.1 ความเป็นมาของการจัดเก็บภาษี²

สืบเนื่องจากปัญหาทางด้านสุขภาพของประชาชนในเมืองเบิร์คลีย์ที่ประสบปัญหาเกี่ยวกับสุขภาพ โดยเฉพาะประชากรที่เป็นโรคอ้วน โรคเบาหวาน และฟันผุ ซึ่งมีหลักฐานทางด้านสาธารณสุขที่ระบุถึงสาเหตุของการเกิดโรคดังกล่าวว่าเกิดจากการบริโภคเครื่องดื่มที่มีปริมาณน้ำตาลสูง จากตัวอย่างการสำรวจพบว่า เครื่องดื่มน้ำตาลขนาด 20 ออนซ์ มีส่วนผสมของน้ำตาลสูงถึง 16 ช้อนชา ซึ่งในอดีต ช่วงปี 1950 เครื่องดื่มน้ำตาลมีขนาดเพียงแค่ 6.5 ออนซ์ ต่อมาในปี 1960 ผู้ผลิตได้เพิ่มขนาดเป็น 12 ออนซ์ และในที่สุด ตั้งแต่ปี 1990 ถึงปัจจุบัน ได้เพิ่มขนาดของเครื่องดื่มน้ำตาลเป็น 20 ออนซ์อันเป็นขนาดของเครื่องดื่มน้ำตาลโดยปัจจุบัน ซึ่งหลักฐานดังกล่าวได้แสดงให้เห็นว่า ผู้ผลิตได้มีการจูงใจให้ผู้บริโภคบริโภคเครื่องดื่มในปริมาณที่มากขึ้น ประกอบกับการรณรงค์โฆษณาที่มุ่งผลไปยังกลุ่มประชากรที่เป็นเด็กและคนผิวสี จากตัวอย่างในปี 2006 ที่ผู้ผลิตใช้มูลค่าการโฆษณากว่า 600 ล้านดอลลาร์สหรัฐ โดยมุ่งเป้าไปที่เด็กอายุไม่เกิน 18 ปี จากค่าเฉลี่ยของประชากรชาวอเมริกันทั้งประเทศมีการบริโภคเครื่องดื่มประเภทน้ำตาล 50 แกลลอนต่อคนต่อปี โดยเฉพาะในรัฐแคลิฟอร์เนียมีการบริโภคสูงกว่าค่าเฉลี่ยที่กล่าวถึง สำหรับในกลุ่มเด็ก นับแต่ปี 1989 ถึง 2008 มีการดื่มเครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของน้ำตาล จากร้อยละ 79 ไปเป็นร้อยละ 91 ซึ่งทำให้เด็กมีการบริโภคเครื่องดื่มที่ให้พลังงานจากน้ำตาลสูงถึงร้อยละ 60 ในเด็กวัย 6 ถึง 11 ปี ซึ่งระดับน้ำตาลที่บริโภคเป็นอันตรายต่อสุขภาพ ทำให้เกิดผลกระทบโดยรวมต่อสังคม

จากเดิมโรคเบาหวานประเภท 2 มักจะพบในประชากรวัยผู้ใหญ่ แต่ในปัจจุบันกำลังพบการระบาดของโรคดังกล่าวในเด็ก นอกจากนี้การบริโภคน้ำตาลยังทำให้เกิดภาวะโรคอ้วน หากสถานการณ์ยังคงเป็นเช่นนี้ เด็กที่เกิดตั้งแต่ปี 2000 จำนวน 1 ใน 3 จะมีโอกาสที่จะเป็นโรคเบาหวานประเภท 2 อย่างแน่นอน หากเป็นประชากรกลุ่มลาตินหรือแอฟริกัน จะมีประชากรในกลุ่มดังกล่าวถึงครึ่งหนึ่งที่จะประสบปัญหาดังกล่าว ในส่วนของประชากรชาวเอเชียที่อาศัยอยู่ใน

² City of Berkeley, CA, "IMPOSING A GENERAL TAX ON THE DISTRIBUTION OF SUGAR-SWEETENED BEVERAGE PRODUCTS," Section 1. Findings, Accessed November 17, 2015, <https://www.cityofberkeley.info/uploadedFiles/Clerk/Elections/Sugar%20Sweetened%20Beverage%20Tax%20-%20Full%20Text.pdf>.

เบิร์คลีย์มีอัตราส่วนการป่วยด้วยโรคเบาหวานมากกว่าประชากรผิวขาวมากกว่า 3 เท่า ส่วนประชากรชาวแอฟริกัน มีจำนวนถึง 14 เท่า ในส่วนของเด็กที่ประสบปัญหาโรคอ้วน เพิ่มขึ้นเป็น 2 เท่า และ 3 เท่าในวัยรุ่นในช่วง 2010 ที่ผ่านมา

ในเมืองเบิร์คลีย์ ปี 2008 ถึง 2009 มีข้อมูลปรากฏว่า เด็กที่อยู่ในเกรด 9 มากกว่าร้อยละ 40 ประสบปัญหาเป็นโรคอ้วน และมีความเสี่ยงทางด้านสุขภาพด้านอื่นๆ ทำให้เกิดค่าใช้จ่ายจากการรักษาพยาบาลที่เพิ่มสูงขึ้นจากโรคอ้วน โรคเบาหวาน โดยในมลรัฐแคลิฟอร์เนีย มีการประมาณการต้นทุนความสูญเสียทางเศรษฐกิจจากกลุ่มโรคดังกล่าวที่ 2100 ล้านดอลลาร์สหรัฐ

ในส่วนของโรคฟันผุ นั้น แม้จะไม่ร้ายแรงเหมือนกับโรคอ้วนและโรคเบาหวาน แต่ในประชากรวัยเด็ก พบการป่วยด้วยโรคดังกล่าวจากการบริโภคเครื่องดื่มจำพวกดังกล่าว โดยพบว่าโรคฟันผุเป็นสาเหตุหลักที่ทำให้เด็กขาดเรียนและเรียนได้ไม่ดี ซึ่งเด็ก เกรด 3 มากกว่า 70 จะเป็นโรคฟันผุ

ดังนั้น ในปี พ.ศ.2557 (ค.ศ.2014) กลุ่มผู้ดูแลสุขภาพเด็กของเมืองเบิร์คลีย์ได้ยื่นหนังสือต่อสภาเมืองเบิร์คลีย์เพื่อขอให้จัดทำประชามติว่าจะใช้มาตรการทางภาษีต่อเครื่องดื่มรสหวานที่มีส่วนผสมของน้ำตาลหรือไม่ ซึ่งจุดประสงค์ของการใช้มาตรการทางภาษีก็เพื่อลดค่าความสูญเสียทางเศรษฐกิจและค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสุขภาพสำหรับโรคที่เป็นผลจากการบริโภคเครื่องดื่มประเภทดังกล่าว โดยการไม่สนับสนุนการจัดจำหน่ายและการบริโภค ในเดือนกรกฎาคม สภาเมืองเบิร์คลีย์จึงได้อนุญาตให้จัดทำประชามติโดยสอบถามประชาชนในเมืองนี้ว่า

“ประชาชนชาวเมืองเบิร์คลีย์ต้องการให้มีการออกกฎหมายบังคับใช้มาตรการทางภาษีทั่วไปต่อผู้จัดจำหน่ายเครื่องดื่มที่มีน้ำตาลและให้พลังงานสูง (เช่น โซดา เครื่องดื่มชูกำลัง ชารสหวานสำเร็จรูป) และสารให้ความหวานในเครื่องดื่มหรือไม่ ทั้งนี้มีข้อยกเว้นไม่ใช้กับ (1) สารให้ความหวาน (เช่น น้ำตาล น้ำผึ้ง น้ำเชื่อม) ที่ใช้กันทั่วไปเป็นปกติและมีการจำหน่ายในร้านขายของชำรายย่อย (2) เครื่องดื่มและสารให้ความหวานที่จัดจำหน่ายโดยผู้ค้าปลีกรายย่อย และ (3) เครื่องดื่มลดน้ำหนัก ผลิตภัณฑ์นม น้ำผลไม้ 100 เปอร์เซ็นต์ ผลิตภัณฑ์ใช้กับทารก เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ หรือเครื่องดื่มที่ใช้เพื่อเหตุผลทางการแพทย์”

ต่อมาในวันที่ 4 พฤศจิกายน 2014 ชาวเมืองเบิร์คลีย์ จำนวน 29,540 คน ได้ลงประชามติเห็นชอบให้ใช้มาตรการทางภาษีทั่วไปต่อผู้จัดจำหน่ายเครื่องดื่มรสหวานที่มีส่วนผสมของน้ำตาล โดยประชาชนได้ลงมติให้ความเห็นชอบคิดเป็นร้อยละ 78 ของผู้ออกเสียงลงประชามติ โดยที่การลงประชามตินั้น เพียงได้รับเสียงเกินกึ่งหนึ่งของผู้ลงคะแนน (ไม่ต่ำกว่าร้อยละ 50) ก็ถือว่าได้รับความเห็นชอบแล้ว

3.1.1.2 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี³

สำหรับวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีจากเครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของน้ำตาลของเมืองเบิร์คลีย์ มลรัฐแคลิฟอร์เนีย มีวัตถุประสงค์ดังนี้

1. เพื่อลดต้นทุนความสูญเสียทางเศรษฐกิจจากโรคที่เกิดจากการบริโภคเครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของน้ำตาล โดยการใช้ภาษีมาเป็นเครื่องมือในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว ในการยับยั้งการจำหน่ายและการบริโภค
2. การจัดเก็บภาษิดังกล่าว เป็นการเก็บภาษีจากผู้จัดจำหน่าย เครื่องดื่มหรือผลิตภัณฑ์ที่มีส่วนผสมของน้ำตาลรวมถึงสารให้ความหวาน
3. การใช้มาตรการทางภาษีนี้นี้ มิได้มีวัตถุประสงค์ในการเปลี่ยนแปลงกลุ่มธุรกิจ หรือการดำเนินการทางธุรกิจ แต่มาตรการนี้จะมุ่งถึงการจัดเก็บจากสินค้าประเภทเครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของน้ำตาลหรือสารให้ความหวานหรือเป็นเครื่องดื่มที่ไม่มีคุณค่าทางโภชนาการ
4. การจัดเก็บภาษีนี้อาจจัดเก็บเฉพาะผู้จัดจำหน่ายที่ประกอบ กิจการอยู่ในเมืองเบิร์คลีย์ มลรัฐแคลิฟอร์เนีย เท่านั้น

3.1.1.3 โครงสร้างภาษี

(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี⁴

จากประมวลเทศบัญญัติแห่งเมืองเบิร์คลีย์ ส่วนที่ 7.72 เรื่องการเก็บภาษีจากผู้จัดจำหน่ายเครื่องดื่มที่ให้ความหวาน มาตรา 7.72.010 A ได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้แก่ผู้จัดจำหน่ายซึ่งเป็นองค์กรธุรกิจ โดยผู้จัดจำหน่ายที่มีหน้าที่เสียภาษีนี้อาจต้องเป็นผู้จัดจำหน่ายเครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของน้ำตาลที่ประกอบกิจการภายในเขตเมืองเบิร์คลีย์เท่านั้น ซึ่งการจำหน่ายนี้ในส่วนของบทนิยามก็ได้กำหนดไว้ว่า การจำหน่ายนั้นหมายความถึง การโอนความครอบครองหรือการโอนสิทธิของบริษัทหนึ่งไปยังอีกบริษัทหนึ่ง หรือการโอนความครอบครองหรือการโอนสิทธิภายในบริษัทเดียวกันแต่คนละสายงานการผลิตซึ่งได้กระทำในระหว่างผู้จัดจำหน่ายด้วยกันหรือภายในบริษัทผู้จัดจำหน่ายด้วยกัน ซึ่งไม่รวมถึงกรณีผู้ค้าปลีก (ผู้ค้าปลีกนั้น หมายถึง บุคคลผู้ขายเครื่องดื่มและผลิตภัณฑ์ให้กับลูกค้าโดยตรง) นอกจากนี้แล้ว ในกรณีที่มีผู้จัดจำหน่ายหลายระดับหรือหลายทอด โดยปกติแล้วผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะได้แก่ผู้จัดจำหน่ายในทอดแรก แต่หากเกิดกรณีที่ผู้จัดจำหน่ายทอดแรกไม่มีการเสียภาษี ก็จะดำเนินการจัดเก็บจากผู้จัดจำหน่ายในทอดต่อไป ซึ่งการจัดเก็บจากผู้จัดจำหน่ายนี้จะจัดเก็บเพียงทอดเดียว

³ *Ibid.*

⁴ Berkeley municipal code, Title 7, Chapter 7.72, Section 7.72.010 A.

(2) ฐานภาษี⁵

ได้กำหนดให้ฐานภาษีได้แก่ เครื่องดื่มรสหวานที่มีส่วนผสมของน้ำตาล โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการบริโภคของมนุษย์ที่เติมสารเพิ่มความหวานและบรรจุพลังงานไว้ขั้นต่ำที่ 2 แคลอรีต่อหนึ่งออนซ์ ซึ่งกฎหมายฉบับนี้ได้กำหนดตัวอย่างของเครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของน้ำตาลไว้ อาทิเช่น โซดาป๊อป น้ำอัดลม เครื่องดื่มทางกีฬา เครื่องดื่มชูกำลัง รวมถึงชาที่ให้ความหวาน

เครื่องดื่มรสหวานที่มีส่วนผสมของน้ำตาล ไม่ได้หมายถึงเครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของน้ำตาลแต่เพียงอย่างเดียว แต่ยังรวมถึงเครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของสารเพิ่มความหวานที่ให้พลังงาน สำหรับเครื่องดื่มที่จะเข้าลักษณะเป็นเครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของน้ำตาลนี้จะต้องมีการพิจารณาจากคำนิยามที่ระบุไว้ในมาตรา 7.72.030 ซึ่งมาตราดังกล่าว ได้กำหนดนิยามไว้ว่า สารเพิ่มความหวานที่ให้พลังงาน หมายถึง สารใดๆ หรือการผสมกันของสารใดๆ ที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ 4 ข้อ⁶ ดังต่อไปนี้

1. เป็นสารที่มนุษย์สามารถบริโภคได้
2. เป็นสารที่ให้พลังงานเมื่อได้บริโภค
3. เป็นสารที่ให้รสชาติหวานเมื่อได้บริโภค และ
4. เป็นสารที่ใช้สำหรับทำ หรือผสมเครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของน้ำตาล

โดยรวมกับวัตถุดิบอย่างเดียหรือหลายอย่างโดยไม่จำกัดว่าสารนั้นจะมีรูปลักษณะเป็นน้ำ น้ำแข็ง แป้ง กาแฟ ชา น้ำผลไม้ น้ำผัก หรือโซดา

นอกจากนี้บทนิยามดังกล่าวยังได้ระบุต่อไปอีกว่าสารเพิ่มความหวานที่ให้พลังงานอาจทำขึ้นในรูปแบบใดก็ได้ ไม่ได้จำกัดเฉพาะของเหลว น้ำเชื่อม หรือแป้ง และไม่ว่าจะแช่แข็งหรือไม่ก็ตาม อีกทั้งไม่จำกัดเฉพาะซูโครส ฟรักโทส กลูโคส รวมถึงน้ำตาลชนิดอื่นๆ แต่ทั้งนี้สารให้ความหวานจะไม่รวมถึงสารที่มีจากธรรมชาติโดยแท้หรือเป็นสารที่ได้จากการสกัดจากผัก ผลไม้ โดยไม่ได้ผ่านกรรมวิธีการผลิตอย่างเช่นในอุตสาหกรรม และจากบทนิยามก็ได้ให้ตัวอย่างของเครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของน้ำตาลไว้ว่าให้หมายความรวมถึง โซดา เครื่องดื่มรสโคล่า น้ำอัดลม เครื่องดื่มทางการกีฬา ชารสหวาน และเครื่องดื่มอื่นๆ ที่ทำมาจากสิ่งต่าง ๆ นั้น

⁵ Berkeley municipal code, Title 7, Chapter 7.72, Section 7.72.030 O.

⁶ Berkeley municipal code, Title 7, Chapter 7.72, Section 7.72.030 A.

(3) อัตราภาษี⁷

สำหรับอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บจากเครื่องต้มที่มีส่วนผสมของน้ำตาล ได้กำหนดให้ฐานภาษีสำหรับการจัดเก็บ จะจัดเก็บตามปริมาณ ซึ่งตาม มาตรา 7.72.010 ได้บัญญัติไว้ว่า ให้มีการจัดเก็บภาษีจากปริมาณเครื่องต้มที่มีส่วนผสมของน้ำตาล โดยจัดเก็บที่ 1 เซนต์ (0.01 ดอลลาร์) ต่อหนึ่งออนซ์ (หนึ่งออนซ์มีค่าเท่ากับ 30 มิลลิลิตร)⁸ จากการจำหน่ายผลิตภัณฑ์เครื่องต้มที่มีส่วนผสมของน้ำตาลที่ได้จำหน่ายในเมืองเบิร์คลีย์ เพื่อให้เป็นไปตามเจตนารมณ์แห่งบทบัญญัตินี้ ปริมาณออนซ์ของผลิตภัณฑ์เครื่องต้มที่มีส่วนผสมของน้ำตาลจะต้องพิจารณาดังต่อไปนี้

1. สำหรับเครื่องต้มที่มีส่วนผสมของน้ำตาล เท่ากับปริมาณออนซ์ของเครื่องต้มที่มีส่วนผสมของน้ำตาลที่จำหน่ายแก่ผู้ใดในเชิงธุรกิจในเมืองเบิร์คลีย์
2. สารเพิ่มความหวานที่ให้พลังงานเท่ากับปริมาณออนซ์สูงสุดของเครื่องต้มที่มีน้ำตาลที่สามารถผลิตได้จากสารเพิ่มความหวานที่ให้พลังงาน ตามบทบัญญัติข้อบังคับที่ประกาศใช้โดยมลรัฐตามความในมาตรา 7.72.040 นั้น ปริมาณออนซ์สูงสุดที่จะเป็นมาตรฐานผลิตสารเพิ่มความหวานที่ให้พลังงานจะต้องแน่นอนตามคำสั่งของผู้ผลิต หรือในกรณีที่ผู้จัดจำหน่ายใช้สารเพิ่มความหวานที่ให้พลังงานเพื่อผลิตเครื่องต้มที่มีน้ำตาลให้เท่ากับสูตรพื้นฐานของผู้จัดจำหน่าย

(4) การยกเว้นภาษี

1) เครื่องต้มที่ได้รับยกเว้น⁹

จากบทนิยาม ได้บัญญัติยกเว้นไว้ว่าเครื่องต้มดังต่อไปนี้ ไม่ถือเป็นเครื่องต้มที่มีส่วนผสมของน้ำตาลที่อยู่ในบังคับจะต้องถูกจัดเก็บภาษี ได้แก่

1. เครื่องต้มใดๆ ที่มีนมเป็นส่วนประกอบพื้นฐานหรือมีนมเป็นส่วนประกอบในปริมาณที่มากกว่าส่วนประกอบอื่นๆ ซึ่งมาตรา 7.72.030 J. ได้บัญญัติถึงบทนิยามของคำว่า นม ไว้ว่าหมายถึง นมตามธรรมชาติ ที่มีส่วนผสมของน้ำนมจากสัตว์หรือเนยเหลว ไม่ว่าจะมีการทำและบรรจุในรูปของของเหลวหรือไม่ และรวมถึงนมถั่วเหลืองและนมอัลมอนต์ด้วย
2. เครื่องต้มใดๆ ที่ใช้สำหรับในทางการแพทย์ (หมายถึงเป็นเครื่องต้มที่มนุษย์สามารถบริโภคได้ที่ใช้ในการรักษาเกี่ยวกับโภชนาการที่เกี่ยวกับมนุษย์)

⁷ Berkeley municipal code, Title 7, Chapter 7.72, Section 7.72.010 A.

⁸ “อาชีพดอทคอม, “มาตราชั่งตวง,”” สืบค้นเมื่อวันที่ 5 มิถุนายน 2559, http://www.archeep.com/chemistry/chem_mt.htm.

⁹ Berkeley municipal code, Title 7, Chapter 7.72, Section 7.72.030 O.2.

3. เครื่องดื่มใดๆ ที่ใช้สำหรับควบคุมน้ำหนักเพื่อทดแทนการรับประทานอาหาร

4. เครื่องดื่มแอลกอฮอล์

5. เครื่องดื่มที่มีสารให้ความหวานตามธรรมชาติ ซึ่งหมายถึงผลิตภัณฑ์ประเภทน้ำพีชผักผลไม้¹⁰ที่มีส่วนผสมของของพีชผักผลไม้ในอัตราร้อยละ 100 ที่ไม่มีการเติมน้ำตาลหรือสารให้ความหวาน¹¹

2) บุคคลที่ได้รับยกเว้น¹²

ประมวลเทศบัญญัติเมืองเบิร์คลีย์ ส่วนที่ 7.72 นี้ ก็ได้บัญญัติยกเว้นให้บุคคลบางประเภทไม่อยู่ในบังคับในการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่บุคคลดังต่อไปนี้

1. ผู้จัดจำหน่ายรายใดๆ ที่ไม่อยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา หรือมลรัฐแคลิฟอร์เนีย หรือเมืองเบิร์คลีย์

2. ผู้จัดจำหน่ายผลิตภัณฑ์ที่เป็นเครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของน้ำตาลที่ได้จำหน่ายผลิตภัณฑ์ดังกล่าวให้แก่ผู้ค้าปลีก ซึ่งมีมูลค่าการจำหน่ายน้อยกว่า 100,000 ดอลลาร์ต่อปี

3. ผู้จัดจำหน่ายสารให้ความหวานตามธรรมชาติ ซึ่งสารให้ความหวานตามธรรมชาติจะเป็นไปตามบทนิยามที่กำหนดไว้ใน มาตรา 7.72.030 K. ซึ่งได้ให้ความหมายของสารให้ความหวานตามธรรมชาติไว้ได้แก่ วัตถุที่เป็นเม็ดน้ำตาลทรายขาว น้ำตาลทรายแดง น้ำผึ้ง กากน้ำตาล น้ำที่คั้นออกมาจากต้นเมเปิ้ล หรือน้ำหวานจากว่านหางจระเข้

4. ผู้จำหน่ายสารเพิ่มความหวานในผลิตภัณฑ์อาหารตามนิยามที่ระบุไว้ใน มาตรา 23F.04.010 แห่งประมวลเทศบัญญัติ ซึ่งเป็นกรณีของการจำหน่ายให้กับร้านขายสินค้าจำพวกอาหารหรือซูเปอร์มาร์เก็ตในกรณีที่ผลิตภัณฑ์อาหารนั้นถูกนำมาเติมสารให้ความหวานเพื่อขายหรือนำมาใช้ในภายหลังโดยผู้บริโภค

(5) การบริหารการจัดเก็บภาษี¹³

สำหรับการบริหารการจัดเก็บภาษี เป็นอำนาจหน้าที่ของนายกเทศมนตรีเมืองเบิร์คลีย์ ซึ่งนายกเทศมนตรีจะมีหน้าที่ในการจัดเก็บ รับเงินค่าภาษี และจัดทำรายงานทางภาษี

¹⁰ Case study, Taxing the distribution of sugar-sweetened beverages in Berkley (California), p.2.

¹¹ Frequently Asked Questions (FAQ) for the Sweetened Beverage Tax of Berkeley, CA.

¹² Berkeley municipal code, Title 7, Chapter 7.72, Section 7.72.020.

¹³ Berkeley municipal code, Title 7, Chapter 7.72, Section 7.72.040.

นอกจากนี้แล้วนายกเทศมนตรียังมีอำนาจในการดำเนินการบังคับให้เป็นไปตามบทบัญญัติในส่วนนี้ ไม่ว่าจะเป็นการออกกฎ ระเบียบ หรือแนวปฏิบัติ เพื่อใช้ในการบริหารการจัดเก็บและการบังคับ เพื่อให้เป็นไปตามภาษีอากร รวมถึงมีอำนาจในการตรวจสอบความถูกต้องของแบบแสดงรายการเสีย ภาษีและการชำระภาษี โดยนายกเทศมนตรีจะมีอำนาจหน้าที่ในการออกกฎหรือระเบียบดังต่อไปนี้

1. กำหนดระยะเวลา และวิธีการในการให้ผู้จัดจำหน่ายต้องแสดงการ คำนวณอัตราภาษี
2. กำหนดระยะเวลาให้ผู้จัดจำหน่ายชำระภาษี
3. กำหนดวิธีการให้ผู้จัดจำหน่ายจดทะเบียนเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี
4. กำหนดให้ผู้จัดจำหน่ายรายงานชื่อของผู้จัดจำหน่ายรายอื่นที่ตนได้รับ สินค้าประเภทเครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของน้ำตาล ทั้งจากผู้จัดจำหน่ายภายในเมืองด้วยตนเอง และจาก ผู้จัดจำหน่ายที่ไม่ได้อยู่ในเมืองเบิร์คลีย์
5. กำหนดให้ผู้จัดจำหน่ายเครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของน้ำตาลที่ได้รับ เครื่องดื่มมาจากผู้จัดจำหน่ายรายอื่นต้องรายงานปริมาณน้ำตาลในเครื่องดื่มที่ตนได้รับมาจากผู้จัด จำหน่ายรายอื่น
6. กำหนดให้ผู้จัดจำหน่ายจะต้องส่งมอบเอกสารอื่นๆตามที่ นายกเทศมนตรีต้องการ

(6) คณะกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ

คณะกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ¹⁴ ถือเป็นบทบัญญัติที่อยู่ในบทบัญญัติของการ จัดเก็บภาษีจากเครื่องดื่มรสหวานที่มีส่วนผสมของน้ำตาล ซึ่งคณะกรรมการดังกล่าวจะประกอบไป ด้วยผู้เชี่ยวชาญทางด้านโภชนาการเด็ก ผู้เชี่ยวชาญทางด้านสาธารณสุข ผู้เชี่ยวชาญด้านการศึกษา ซึ่งคณะกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิดังกล่าว จะมีหน้าที่ในการแนะนำโครงการ หรือวิธีการต่อเมืองเบิร์คลีย์ ในการก่อตั้งโครงการหรือกองทุนซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อลดการบริโภคเครื่องดื่มรสหวานที่มีส่วนผสม ของน้ำตาล รวมถึงการแสดงถึงผลกระทบของการบริโภคเครื่องดื่มดังกล่าว จัดทำรายงานและสรุปผล ข้อมูลในการแนะนำให้นำเงินรายได้ที่ได้รับจากการจัดเก็บภาษีชนิดนี้ไปจัดสรรดำเนินโครงการตามที่ คณะกรรมการเสนอแนะ

(7) ข้อสังเกตอื่นๆ

การจัดเก็บภาษีจากเครื่องดื่มรสหวานที่มีส่วนผสมของน้ำตาลของเมือง เบิร์คลีย์นี้ แม้จะเป็นการจัดเก็บจากผู้จัดจำหน่ายก็ตาม แต่กฎหมายฉบับนี้ก็ได้กำหนดหน้าที่ของผู้ค้า

¹⁴ Berkeley municipal code, Title 7, Chapter 7.72, Section 7.72.090.

ปลีก ที่จะต้องแจ้งต่อเทศบาลเมืองเบิร์คลีย์ให้ทราบถึงการขนส่ง ปริมาณ ของเครื่องดื่มรสหวานที่มี ส่วนผสมของน้ำตาลที่ผู้จัดจำหน่ายได้จัดจำหน่ายให้กับผู้ค้าปลีกด้วย¹⁵

นับตั้งแต่กฎหมายที่ให้จัดเก็บภาษีฉบับนี้ได้บังคับใช้ ปรากฏว่า การจัดเก็บภาษีในเดือนแรกทำรายได้ให้กับเมืองเบิร์คลีย์เป็นเงิน 116,000 เหรียญสหรัฐ¹⁶ นอกจากนี้แล้วคณะกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิได้มีคำแนะนำให้นำเงินรายได้จากการจัดเก็บภาษีนี้ไปใช้สำหรับการ ดำเนินการโปรแกรมเกี่ยวกับโครงการฝึกทำอาหารและทำสวนของเด็ก¹⁷ โดยข้อมูลล่าสุดพบว่า นับตั้งแต่มีการจัดเก็บภาษีจากเครื่องดื่มรสหวานที่มีส่วนผสมของน้ำตาล เทศบาลเมืองเบิร์คลีย์ได้ จัดเก็บรายได้จากภาษีชนิดนี้ เป็นจำนวนเงินถึง 1.5 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ซึ่งเงินจำนวนดังกล่าว ได้ถูก นำมาจัดสรรเข้ากองทุนทั่วไป เพื่อนำไปใช้จัดสรรกับโครงการลดการบริโภคน้ำตาล โครงการเกี่ยวกับ โภชนาการ และโครงการการทำสวนของเด็กนักเรียน¹⁸

3.1.2 การจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพของเขตปกครองตนเองรัฐนาวาโฮ ประเทศสหรัฐอเมริกา

3.1.2.1 เหตุผลของการจัดเก็บภาษี

สืบเนื่องจากการสำรวจของหน่วยงานทางด้านสาธารณสุขของรัฐนาวาโฮ พบว่าในปี 2011มีประชากรของรัฐจำนวน 25,000 คนที่ป่วยเป็นโรคเบาหวาน และอีก 75,000 คน อยู่ในภาวะความเสี่ยงที่จะเป็นโรคเบาหวานหรือระดับน้ำตาลในเลือดสูง จากข้อมูลของ ใต้รายงาน ข้อมูลในปี 2011 พบว่า ร้อยละ 31 ของสตรีมีครรภ์ชาวนาวาโฮมีภาวะแทรกซ้อนด้วยภาวะน้ำหนัก เกินหรือโรคอ้วน ซึ่งทำให้ต้นทุนเฉลี่ยในการรักษาพยาบาลโรคดังกล่าวมีจำนวนมากถึง 13,000 ดอลลาร์ ต่อคนต่อปี ซึ่งต้นทุนการรักษาพยาบาลนี้อาจพุ่งขึ้นเกินกว่า 100,000 ดอลลาร์ต่อคนหากว่า บุคคลนั้นประสบกับภาวะแทรกซ้อนของโรค ในปี 2009 ได้มีรายงานของ GPRA ใต้รายงานถึงอัตรา

¹⁵ Berkeley municipal code, Title 7, Chapter 7.72, Section 7.72.050 B.1.

¹⁶ Berkeleyside, “ Soda Tax raises 116,000 of revenue in first month,” Accessed November 20, 2015, <http://www.berkeleyside.com/2015/05/18/berkeley-soda-tax-raises-116000-revenue-in-first-month/>.

¹⁷ Berkeleyside, “Soda tax brings needed cash to gardening program,” Accessed November 20, 2015, <http://www.berkeleyside.com/2015/06/08/soda-tax-revenue-brings-needed-funding-to-berkeleys-cooking-and-gardening-program/>.

¹⁸ Council approves \$1.5M to fight soda consumption Accessed 5, June 2016, <http://www.berkeleyside.com/2016/01/20/berkeley-council-approves-1-5m-to-fight-soda-consumption/>.

การเป็นโรคอ้วนใน 7 พื้นที่ ที่มีหน่วยงานตั้งอยู่ในประเทศ พบว่ามีจำนวนของผู้ที่เป็นโรคอ้วนร้อยละ 23 ถึง ร้อยละ 60 และพบอัตราการเกิดโรคน้ำหนักเกินในระหว่างร้อยละ 17 ถึง ร้อยละ 39 ในทุกกลุ่มอายุ จากรายงานดังกล่าวได้ระบุว่าประชากรที่อยู่ในช่วงอายุ 25 ถึง 54 ปี เป็นช่วงอายุที่ประสบกับปัญหาโรคอ้วนมากที่สุด ซึ่งหน่วยบริการที่มีอัตราของการเป็นโรคอ้วนมากที่สุดคือ เมืองทูบา (Tuba City) ซึ่งพบว่าในเมืองดังกล่าวประชากรกว่าร้อยละ 60 มีภาวะโรคอ้วนจากการคำนวณตามค่าดัชนีมวลกาย นอกจากนี้สืบเนื่องจากลักษณะพื้นที่ของรัฐนาวาโฮเป็นพื้นที่ที่ไม่สามารถทำการเพาะปลูกอาหารเพื่อสุขภาพหรืออาหารสดได้ ดังนั้นอาหารที่บริโภคส่วนใหญ่จะเป็นอาหารสำเร็จรูปซึ่งมีคุณค่าทางโภชนาการต่ำกว่าอาหารสด ประกอบกับพฤติกรรมบริโภคของประชากรในรัฐที่นิยมบริโภคอาหารที่มีคุณค่าทางโภชนาการต่ำหรือไม่มีคุณค่าทางโภชนาการ ดังนั้นเพื่อเป็นการแก้ปัญหาดังกล่าว รัฐบาลของรัฐนาวาโฮจึงมีการใช้เครื่องทางด้านการคลังคือภาษีเพื่อนำมาจัดการกับปัญหาดังกล่าว โดยมีความมุ่งหมายเพื่อลดความสูญเสียทางเศรษฐกิจที่เกิดจากโรคไม่ติดต่อเรื้อรังของประชากรในเมืองนี้¹⁹

3.1.2.2 โครงสร้างภาษี

สำหรับจากจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพของเขต ปกครองตนเองนาวาโฮนั้น จะเป็นไปตามบทบัญญัติของพระราชบัญญัติสุขภาพแห่งชาติ(The Healthy Dine' Nation Act of 2014) ซึ่งพระราชบัญญัติดังกล่าว เป็นพระราชบัญญัติที่ได้ กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีโทษต่อสุขภาพโดยจัดเก็บในรูปแบบภาษีการขายจากการขายปลีกสินค้า ดังมีโครงสร้างภาษี ดังต่อไปนี้

(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี²⁰

สำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้แก่ผู้ประกอบการธุรกิจค้าปลีกซึ่งประกอบกิจการภายในรัฐนาวาโฮที่ได้ประกอบกิจการขายอาหารตามประเภทที่กำหนดไว้ใน มาตรา 1002 ประกอบมาตรา 1003 พระราชบัญญัติสุขภาพแห่งชาติ(The Healthy Dine' Nation Act of 2014) ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีนี้อรวมถึงกรณีที่ผู้ขายสินค้าเป็นรัฐวิสาหกิจที่ดำเนินการโดยรัฐบาลของรัฐนาวาโฮ และกรณีที่รัฐบาลเป็นผู้ขายสินค้าด้วยตนเองด้วยตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 1008 แห่งพระราชบัญญัติสุขภาพแห่งชาติ(The Healthy Dine' Nation Act of 2014)

¹⁹ Office of the Navajo Tax Commission, "The healthy dine' nation act of 2014," Section 1.Findings Accessed November 17, 2015, <http://www.navajotax.org/Navajo%0Taxes/Press%20Release%20Info/Junk%20Food/Junk%20Food%20Tax%20Law.pdf>.

²⁰ The Healthy Dine' Nation Act of 2014, Section 1002.,Section 1003.

(2) ฐานภาษี

สำหรับฐานภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีนี้ ได้แก่ การจัดเก็บภาษีจากรายรับจากการจำหน่ายสินค้าที่เป็นอาหารที่มีคุณค่าทางโภชนาการต่ำหรืออาหารที่ไม่มีคุณค่าทางโภชนาการ ซึ่งสำหรับการพิจารณาว่าอาหารชนิดใดจัดเป็นอาหารที่มีคุณค่าทางโภชนาการต่ำหรืออาหารที่ไม่มีคุณค่าทางโภชนาการ จะต้องพิจารณาจากบทนิยามใน มาตรา 1007 B แห่งพระราชบัญญัติสุขภาพแห่งชาติ (The Healthy Dine' Nation Act of 2014) ซึ่งได้ให้ความหมายของอาหารที่มีคุณค่าทางโภชนาการต่ำหรืออาหารที่ไม่มีคุณค่าทางโภชนาการไว้ว่า หมายถึง เครื่องดื่มรสหวาน และ ขนมขบเคี้ยวที่ได้บรรจุหรือไม่ได้บรรจุผลิตภัณฑ์ซึ่งปราศจากคุณค่าทางโภชนาการ และมีส่วนผสมของเกลือ โซเดียม และน้ำตาลในปริมาณที่สูง และในมาตรา 1007 B แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวยังได้ให้ความหมายของผลิตภัณฑ์อาหารที่มีคุณค่าทางโภชนาการต่ำหรืออาหารที่ไม่มีคุณค่าทางโภชนาการไว้ดังนี้

1) “เครื่องดื่มรสหวาน” หมายถึง เครื่องดื่มที่ไม่ว่าจะมีส่วนผสมของคาร์บอนไดออกไซด์หรือไม่มีส่วนผสมของคาร์บอนไดออกไซด์ก็ตาม ซึ่งได้มีไว้เพื่อจำหน่ายเป็นสินค้าเพื่อการบริโภคของมนุษย์ อันได้แก่ น้ำโซดา เครื่องดื่มรสผลไม้ เครื่องดื่มเกลือแร่ เครื่องดื่มชูกำลัง เครื่องจำหน่ายหน่วยน้ำตาล กาแฟเย็น ชาเย็น น้ำผักผลไม้ที่มีส่วนผสมของน้ำตาลซึ่งเป็นน้ำตาลที่ไม่ได้มาจากตัวผักหรือผลไม้ สินค้าที่เป็นสิ่งให้ความหวานที่ใช้สำหรับเติมหรือผสมกับของเหลวเพื่อใช้ในการจำหน่ายเครื่องดื่ม

2) “อาหารรสหวาน” หมายถึง การนำส่วนผสมที่มีส่วนประกอบของน้ำตาลในปริมาณสูงไปผสมกับวัตถุดิบอันได้แก่ แป้ง นม เนย ผลไม้แห้ง ถั่ว เป็นต้นเพื่อนำไปผลิตเป็นอาหารหรือของว่าง อันได้แก่ ลูกอม ขนมหวานแช่แข็ง ขนม พุดดิ้ง คุกกี้เจลลาตินที่ใช้ในการทำขนมหรืออาหารที่ใช้วิธีการอบหรือทอด

3) “ขนมกรุบกรอบและมันฝรั่งทอดกรอบ” หมายถึงขนมกรุบกรอบและมันฝรั่งทอดกรอบที่มีส่วนผสมของโซเดียม(เกลือ)และไขมันอิ่มตัว ในปริมาณสูง โดยผ่านกรรมวิธีการผลิตด้วยวิธีการ ทอด อบ หรือปิ้ง เช่น มันฝรั่งทอดแบบแผ่น ข้าวโพดอบกรอบ ขนมปังกรอบ ขนมกรุบกรอบเคลือบชีส ซึ่งขนมตามที่ยกตัวอย่างนี้จะต้องมีส่วนผสมของโซเดียมและไขมันในปริมาณสูง

4) “น้ำตาล” หมายถึง น้ำตาลที่เป็นส่วนประกอบของอาหาร ซึ่งได้แก่ น้ำตาลซูโครส น้ำตาลเดกซ์โทรส น้ำตาลฟรุกโทส น้ำเชื่อมข้าวโพด น้ำเชื่อมข้าวโพดที่มีน้ำตาลฟรุกโทสในปริมาณสูง น้ำตาลเดกซ์ทริน น้ำตาลกาแลคโทส น้ำตาลกลูโคส น้ำผึ้ง น้ำตาลแลคโทส น้ำตาลฟรักโทส รวมถึงสารให้ความหวานที่ให้พลังงานอื่นๆ และ น้ำตาลที่สกัดมาจากน้ำผลไม้

5) “น้ำเชื่อมข้าวโพด” หมายถึง น้ำเชื่อมที่ผลิตมาจากแป้งข้าวโพดซึ่งประกอบไปด้วยน้ำตาลเดกซ์โทรส น้ำตาลมอลโตส และน้ำตาลเดกซ์ทริน

6) “สารให้ความหวาน” หมายถึง สารให้ความหวานเทียม ซึ่งรวมถึงสารให้ความหวานประเภท aspartame ซัคคาริน(saccharin) สารให้ความหวานsucralose หญ้าหวาน (stevia) cyclamate ซิลิทอล (xylitol) mogrosides และสารให้ความหวานอื่นๆ

7) “น้ำผลไม้ตามธรรมชาติหรือน้ำผลไม้” หมายถึง ของเหลวที่ได้จากกระบวนการผลิตจากการกดหรือคั้นจากผลไม้ หรือได้จากการละลายเป็นของเหลวของผลไม้ หรือของเหลวที่ได้จากการสกัดแบบเข้มข้นจากผลไม้ หรือของเหลวที่สกัดจากการละลายของผลไม้แห้ง

8) “น้ำผักตามธรรมชาติหรือน้ำผัก” หมายถึง ของเหลวที่ได้จากการสกัดออกมาจากพืชผักด้วยวิธีการกดหรือคั้น หรือได้จากการละลายเป็นของเหลวของผลไม้ หรือของเหลวที่ได้จากการสกัดแบบเข้มข้นจากพืชผัก

9) “แป้งหรือวัตถุดิบ” หมายถึง ของแข็งที่เป็นวัตถุดิบสำหรับใช้เป็นส่วนผสม รวมถึงน้ำตาล ในการใช้ผสมเพื่อผลิตเป็นผลิตภัณฑ์ในการผสมกับเครื่องตีประเภทน้ำอัดลม รวมถึงการนำไปผสมกับ ผลไม้ ผัก น้ำผัก หรือผลิตภัณฑ์อื่น ๆ เพื่อใช้ในการผลิตเครื่องดื่มให้รสหวาน

10) “ลูกอม” หมายถึง ขนมขบเคี้ยวที่เกิดจากการนำน้ำตาล น้ำผึ้ง เกลือ ไขมันอิ่มตัว หรือ สารให้ความหวานตามธรรมชาติ หรือสารให้ความหวานเทียม ไปเป็นส่วนผสมกับ ช็อกโกแลต ผลไม้แห้ง fudge(ขนมหวานไส้ถั่ว) ขนมหวานฟู (marshmallow) ถั่ว มินต์ ถั่วลิสง ขนมกรอบ แป้งขาว หรือนำไปผสมกับส่วนผสมหรือเครื่องปรุงรสอื่น โดยทำให้เป็นรูปแบบอ่อน แข็ง เส้น หยดน้ำ ของเหลว อัดลม ตกผลึก เช่น เจลลี่ ลูกอม

11) “ขนมหวานแช่แข็ง” หมายถึง ของหวานที่ผลิตด้วยการแช่แข็งของเหลว หรือของหวานกึ่งของแข็งของเหลว ที่มีส่วนผสมของน้ำ น้ำผลไม้เข้มข้น นม สิ่งทดแทนนม คัสตาร์ด โดยนำไปผสมกับ ผลไม้ ถั่ว ลูกอม หรือของหวาน หรือส่วนผสมอื่นๆ

12) “ขนม” คือสิ่งที่สามารถผลิตได้หลายวิธี อบ หรือทอด ซึ่งไม่จำกัดเฉพาะการผสมกับแป้ง น้ำตาล สารให้ความหวานแทนน้ำตาล นม น้ำมัน เนย แป้ง ถั่ว ผลไม้ ไข่ เจลลี่ และส่วนผสมอื่นๆ

13) “พุดดิ้ง และขนมหวานประเภทเจลลี่” หมายถึง ผลิตภัณฑ์ที่มีความอ่อนนุ่ม ไม่ว่าจะมียีสหรือไม่มียีส มีรสชาติหวาน มีส่วนผสมของนม ไข่ น้ำตาล หรือสารให้ความหวานอื่นๆ

14) “อาหารประเภทอบและทอด” หมายถึง อาหารที่มีส่วนผสมของแป้ง ในการทำกรรมวิธีการผลิตด้วยการอบหรือทอด เช่น เค้ก คุกกี้ และแป้ง ซึ่งมีส่วนผสมของ ไขมันอิ่มตัวหรือน้ำตาลในปริมาณที่สูง

(3) อัตราภาษี

สำหรับอัตราภาษีนั้น จะเป็นไปตาม มาตรา 1005 แห่งพระราชบัญญัติสุขภาพแห่งชาติ(The Healthy Dine’ Nation Act of 2014) ซึ่งกำหนดให้จัดเก็บในอัตราร้อยละ 2 จากราคาของอาหารที่มีคุณค่าทางโภชนาการต่ำหรือไม่มีคุณค่าทางโภชนาการที่ผู้ประกอบการธุรกิจค้าปลีกได้จำหน่ายให้กับผู้บริโภค²¹ ซึ่งอัตราร้อยละ 2 นี้ เป็นอัตราที่เพิ่มเติมขึ้นมาจากภาษีการขายสินค้าทั่วไปซึ่งมีการจัดเก็บในอัตราร้อยละ 5 ของราคาขายปลีก

(4) การยื่นแบบชำระภาษี

การยื่นแบบชำระภาษีนั้นให้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการโดยแสดงยอดของรายรับจากการจำหน่ายสินค้าตามที่ระบุไว้ในพระราชบัญญัตินี้ทุกวันที่ 15 ของเดือนที่ถัดจากเดือนที่เกิดรายได้ โดยชำระต่อคณะกรรมการภาษีของรัฐบาลวอชิงตัน ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 1012 และมาตรา 1013 แห่งพระราชบัญญัติสุขภาพแห่งชาติ(The Healthy Dine’ Nation Act of 2014)

(5) การจัดสรรเงินภาษี

สำหรับการจัดสรรเงินภาษีที่ได้จากการจัดเก็บตามพระราชบัญญัตินี้ จะเป็นไปตามมาตรา 1020 แห่งพระราชบัญญัติสุขภาพแห่งชาติ(The Healthy Dine’ Nation Act of 2014) ซึ่งกำหนดให้รายได้ที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีทั้งหมดจะนำไปเป็นรายได้เข้าสู่ กองทุนที่เกี่ยวข้องกับโครงการพัฒนาสุขภาพของชุมชน (The Community Wellness Development Projects Fund) ซึ่งโครงการพัฒนาสุขภาพของชุมชนนี้ เป็นโครงการเกี่ยวกับการดำเนินการพัฒนาการมีกิจกรรมทางกายและสภาพแวดล้อมของสังคมเพื่อลดการเจ็บป่วยจากการเป็นโรคไม่ติดต่อเรื้อรัง โครงการดังกล่าวประกอบไปด้วย การดำเนินการเพาะปลูกสวนผัก ร้านค้าที่จำหน่ายสินค้าเพื่อสุขภาพ โครงการจัดหาเครื่องออกกำลังกาย การดำเนินการจัดสร้างสถานที่ออกกำลังกาย เป็นต้น ภายใต้การเสนอแนะและการนำเสนอรายงานโดยคณะกรรมการของรัฐบาลวอชิงตัน ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 1007 A แห่งพระราชบัญญัติสุขภาพแห่งชาติ(The Healthy Dine’ Nation Act of 2014)

อนึ่ง พระราชบัญญัติฉบับนี้มีการประกาศบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม ค.ศ.2014 และมีผลใช้บังคับถึงสิ้นปี ค.ศ.2020 และอาจมีการพิจารณาขยายระยะเวลาการบังคับใช้ภาษีดังกล่าวได้โดยการพิจารณาของสภาแห่งรัฐวอชิงตัน

นอกเหนือจากนี้แล้ว รัฐบาลวอชิงตัน ยังได้มีการยกเว้นภาษีการขายสินค้าประเภทพืชผักผลไม้ เพื่อให้สินค้าดังกล่าวปลอดจากภาระภาษี อันเป็นการส่งเสริมให้ประชาชนในรัฐได้เข้าถึงอาหารที่เป็นประโยชน์ต่อสุขภาพมากขึ้น

²¹ The Healthy Dine’ Nation Act of 2014, Section 1005.

(6) ข้อสังเกต

การจัดเก็บภาษีของรัฐนาวาโฮ ประเทศสหรัฐอเมริกา มีลักษณะเป็นการจัดเก็บที่เรียบง่าย โดยเป็นการจัดเก็บจากราคาขายปลีกเพิ่มขึ้นอีกร้อยละ 2 จากอัตราของภาษีการขายโดยทั่วไปที่จัดเก็บร้อยละ 5 แต่อย่างไรก็ดี บทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่เป็นโทษต่อร่างกายของรัฐนาวาโฮนี้ เป็นบทบัญญัติที่มีรายละเอียดครบถ้วนชัดเจนถึง คำนิยาม และประเภท ของอาหารและเครื่องดื่มที่เป็นโทษต่อร่างกาย ซึ่งครอบคลุมอาหารและเครื่องดื่มทุกประเภท และมีการระบุให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีนี้ จะต้องถูกนำไปใช้เกี่ยวกับการดำเนินการทางด้านสุขภาพ นอกจากนี้แล้วยังมีการออกกฎหมายยกเว้นการจัดเก็บภาษีจากการขายสินค้าการเกษตรเช่นพืชผักผลไม้อีกด้วย ดังนั้น การจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มโดยคำนึงถึงประโยชน์และโทษเป็นสำคัญของรัฐนาวาโฮ จึงมีลักษณะเป็นภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ(Earmark Tax) ที่สามารถนำแนวความคิดในการจัดเก็บมาพิจารณาปรับใช้กับมาตรการทางด้านภาษีในการจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่ก่อให้เกิดโรคไม่ติดต่อเรื้อรังของประเทศไทยได้เป็นอย่างดี

3.2 การจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพของประเทศเม็กซิโก

นอกเหนือจากการจัดเก็บภาษีจากเครื่องดื่มรสหวานที่มีส่วนผสมของน้ำตาลหรือสารทำให้หวานของเมืองเบิร์คลีย์ และการจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพของเขตปกครองตนเอง รัฐนาวาโฮ ประเทศสหรัฐอเมริกาแล้ว ในปัจจุบันประเทศเม็กซิโกซึ่งเป็นประเทศที่มีอัตราของประชากรที่เจ็บป่วยและเสียชีวิตด้วยกลุ่มโรคไม่ติดต่อเรื้อรังซึ่งเป็นปัญหาทางด้านสุขภาพที่สำคัญของประเทศ ที่ได้นำมาตราการทางด้านภาษีสำหรับสินค้าที่มีความสัมพันธ์กับสุขภาพ(ที่นอกเหนือจากเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ และยาสูบ) มาใช้ในการจัดการทางด้านปัญหาสุขภาพในการลดการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่มีโทษต่อสุขภาพ²² ด้วยการจัดเก็บภาษีในรูปแบบภาษีการบริโภคจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพโดยมีวัตถุประสงค์ในการลดการบริโภคและเพิ่มรายได้ให้กับรัฐ

²² “Indirect tax in 2015 EY P.10”, Accessed June 5, 2016, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-indirect-tax-developments-in-2015/\\$FILE/ey-indirect-tax-developments-in-2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-indirect-tax-developments-in-2015/$FILE/ey-indirect-tax-developments-in-2015.pdf).

3.2.1 ความเป็นมาของการจัดเก็บภาษี²³

ประเทศเม็กซิโกจัดเป็นประเทศที่มีอัตราการของประชากรที่เจ็บป่วยด้วยกลุ่มโรคไม่ติดต่อเรื้อรังอันได้แก่ โรคอ้วนและโรคเบาหวานสูงเป็นอันดับต้นๆของโลก ซึ่งจากรายงานขององค์การอาหารและเกษตรแห่งสหประชาชาติ ได้รายงานไว้ว่า ประชากรวัยผู้ใหญ่ชาวเม็กซิโกร้อยละ 32.8 ป่วยเป็นโรคอ้วน นอกจากนี้ยังพบว่าในกลุ่มประชากรวัยเด็กกว่า 5 ล้านคนป่วยเป็นโรคเบาหวาน²⁴ ซึ่งพบว่ามีสาเหตุที่สำคัญเกิดจากพฤติกรรมการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่มีโทษต่อสุขภาพ ส่งผลกระทบต่อทั้งทางด้านสุขภาพและงบประมาณแผ่นดินจนเป็นที่มาของการใช้มาตรการทางด้านภาษีในการจัดการปัญหาทางด้านสุขภาพที่เกิดขึ้นจากการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่มีโทษต่อสุขภาพ โดยเป็นการดำเนินการของหน่วยงานทางด้านสาธารณสุขที่เสนอแนะให้มีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายภาษีการบริโภคด้วยการจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีโทษต่อสุขภาพ

แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีการบริโภคจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีโทษต่อสุขภาพมีทั้งผู้สนับสนุนและผู้ต่อต้าน ซึ่งผู้ต่อต้านที่สำคัญนั้นได้แก่กลุ่มผู้ประกอบการอุตสาหกรรมสินค้าที่อยู่ในขอบข่ายที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษี แต่อย่างไรก็ดี ประธานาธิบดี Enrique Peña Nieto ของประเทศเม็กซิโก ได้ร่วมกับรัฐมนตรีว่าการกระทรวงสาธารณสุข เพื่อผลักดันนโยบายในการจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่เป็นหนึ่งในมาตรการในการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายเกี่ยวกับการเงินและภาษีอากรของประธานาธิบดี Enrique Peña Nieto ด้วยการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติกฎหมายการจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการพิเศษ (Special tax on productions and services)²⁵ ซึ่งกำหนดให้สินค้าและบริการเฉพาะอย่าง²⁶ ด้วยการบัญญัติเพิ่มสินค้าประเภท

²³ Pan American Health Organization Mexico, “Taxes on Sugar-sweetened Beverages as a Public Health Strategy: The Experience of Mexico,” Assessed July 16, 2016, http://iris.paho.org/xmlui/bitstream/handle/123456789/18391/9789275118719_eng.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

²⁴ “Mexico passes 'junk food tax' reform,” Accessed October 14, 2015, <http://www.bbc.com/news/world-latin-america-24766027>.

²⁵ KPMG, “Mexico - Tax reform 2014, overview of general provisions,” Accessed October 14, 2015, <https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/taxnewsflash/Documents/mexico-no2-nov8-2013.pdf>.

²⁶ กฎหมายการจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการพิเศษ Special tax on productions and services (IEPS) ถือเป็นกฎหมายภาษีการบริโภคเฉพาะของประเทศเม็กซิโก ซึ่งมีการจัดเก็บ

เครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของน้ำตาลให้เป็นสินค้าที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีตามกฎหมายฉบับนี้ ซึ่งเมื่อร่างกฎหมายฉบับนี้เข้าสู่การพิจารณาของสภานิติบัญญัติ ได้มีการบัญญัติสินค้าเพิ่มเติมที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการพิเศษเพิ่มเติมจากเครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของน้ำตาล ได้แก่อาหารที่ให้พลังงานสูงซึ่งไม่ใช่อาหารหลักเพื่อการบริโภคเพิ่มขึ้นมาจากเดิมที่มีข้อเสนอให้จัดเก็บภาษีจากเครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของน้ำตาลแต่เพียงอย่างเดียว ซึ่งกฎหมายดังกล่าวได้มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 31 ตุลาคม ค.ศ.2013 เป็นต้นมา

3.2.2 โครงสร้างของภาษี²⁷

การจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีโทษต่อสุขภาพของประเทศเม็กซิโก นั้น จะเป็นไปตามบทบัญญัติของพระราชบัญญัติภาษีจากสินค้าและบริการพิเศษ (Special tax on productions and services (LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS :IEPS)) เรียกโดยย่อว่า IEPS Act ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

3.2.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

สำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีจากสินค้าและบริการพิเศษ ได้แก่บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้ประกอบการที่ผลิตสินค้าหรือนำเข้าสินค้าประเภทอาหารและเครื่องดื่มตามประเภทที่ได้กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้ โดยเป็นการจัดเก็บในระดับโรงอุตสาหกรรม ซึ่งรวมถึงกรณีที่ผู้ประกอบการซึ่งเป็นโรงอุตสาหกรรมจำหน่ายสินค้าให้กับผู้บริโภคโดยตรงด้วย

3.2.2.2 ฐานภาษี

สำหรับฐานภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีจากสินค้าและบริการพิเศษแบ่งออกได้เป็นสองกลุ่ม ได้แก่ เครื่องดื่มและอาหารที่ให้พลังงานสูงซึ่งไม่ใช่อาหารหลักเพื่อการบริโภคนั้น

- (1) เครื่องดื่ม ได้แก่ เครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของน้ำตาลหรือสารให้ความหวาน (Sugar-sweetened beverages) และเครื่องดื่มชูกำลัง (Energy drink)
- (2) อาหารที่ให้พลังงานสูงซึ่งไม่ใช่อาหารหลักเพื่อการบริโภค (Non-staple energy-dense foods) ได้แก่

ภาษีจากสินค้าและบริการเฉพาะอย่าง เช่นสินค้าประเภทผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียม เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ ยาสูบ การปล่อยมลพิษ ซึ่งมีลักษณะเช่นเดียวกันกับกฎหมายสรรพสามิตของประเทศไทย

²⁷ USDA, “The Junk Food Tax in Mexico,” Assessed October 24, 2015, http://gain.fas.usda.gov/Recent%20GAIN%20Publications/Mexican%20Junk%20Food%20Tax_Mexico%20ATO_Mexico_4-9-2014.pdf.

- 1.ขนมขบเคี้ยว (Snacks)
- 2.ผลิตภัณฑ์ประเภทขนม ลูกกวาดต่างๆ (Confectionery products)
- 3.ช็อกโกแลต และผลิตภัณฑ์อื่นๆที่มีส่วนผสมของโกโก้ (Chocolate and other cocoa-derived products)
- 4.พุดดิ้ง (Flans and puddings)
- 5.ผลิตภัณฑ์ประเภทผักและผลไม้รสหวาน (Fruit- and vegetable-derived sweets)
- 6.เนยถั่ว และช็อกโกแลตฮาเซลนัทสเปรด (Peanut butter and hazelnut spreads)
- 7.ผลิตภัณฑ์นมข้น (Dulce de leche)
- 8.ธัญพืชแปรรูป (Cereal-based processed foods)
- 9.ไอศกรีม และผลิตภัณฑ์ประเภทไอศกรีมอย่างอื่น เช่น เกล็ดน้ำแข็งใสหวานเย็น เป็นต้น (Ice cream, snow cones, and popsicles)

นอกจากนี้พระราชบัญญัติภาษีจากสินค้าและบริการพิเศษ ได้มีบทบัญญัติที่ให้ความหมายของสินค้าประเภทอาหารและเครื่องดื่มตามที่ได้กล่าวมาข้างต้นในมาตรา 3 (Article 3) ดังต่อไปนี้

- 1.เครื่องดื่มชูกำลัง (Energy drinks) หมายถึง เครื่องดื่มที่ไม่มีส่วนผสมของแอลกอฮอล์ ซึ่งมีส่วนผสมของคาเฟอีนที่มีปริมาณตั้งแต่ 20 มิลลิกรัมขึ้นไปต่อปริมาณ 100 มิลลิลิตร และมีการเติมสารให้พลังงานประเภท taurine หรือ glucuronolactone หรือ thiamine หรือสารให้พลังงานอย่างอื่นที่มีผลเช่นเดียวกับสารให้พลังงานประเภทที่กล่าวมาข้างต้น ซึ่งรวมถึงสารให้พลังงานที่เป็นหัวน้ำเชื้อเข้มข้น แป้ง หรือน้ำหวานเข้มข้น

- 2.เครื่องดื่มปรุงแต่ง (Flavored beverages) หมายถึง เครื่องดื่มที่ไม่มีส่วนผสมของแอลกอฮอล์ ที่มีการใช้น้ำตาลหรือสารทำให้หวานอื่นๆเป็นส่วนผสมไม่ว่าเครื่องดื่มนั้นจะมีส่วนผสมของผักผลไม้หรือไม่ และไม่ว่าจะมีการอัดก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์หรือไม่ก็ตาม

- 3.น้ำตาล (Sugar) หมายถึงความรวมถึง น้ำตาลประเภท monosaccharides, disaccharides, และ polysaccharides ที่ใช้เป็นสารให้ความหวานที่ให้พลังงาน

- 4.ผลิตภัณฑ์ประเภทยอน้ำ (Oral electrolyte solutions) ได้แก่ ผลิตภัณฑ์ที่ใช้ในการรักษาโรค ซึ่งมีส่วนผสมของ anhydrous glucose, potassium, chloride, sodium chloride, และ trisodium citrate

5. ปริมาณแคลอรี (Caloric density) จะถูกกำหนดโดยพลังงานที่แสดงออกมาต่อปริมาณอาหาร 100 กรัม ที่ได้มาจากการคำนวณปริมาณแคลอรีจากอาหารที่มีน้ำหนัก 100 กรัม

6. ขนมขบเคี้ยว (Snacks) หมายถึง อาหารแปรรูปที่ทำจากผลิตภัณฑ์ธัญพืช ไม่ว่าจะด้วยวิธีการ ทอด อบ ปิ้ง หรือย่าง หรือวิธีอื่นใด โดยมีส่วนผสมของเกลือ หรือส่วนผสมอื่นๆ เพื่อเพิ่มรสชาติและวัตถุเจือปนอาหาร

7. ผลิตภัณฑ์ประเภทขนม ลูกกวาดต่างๆ (Confectionary products) หมายความว่ารวมถึงการเลียนกลืนหรือปรุงแต่งรสเพื่อให้เป็นผลิตภัณฑ์ดังกล่าว

8. ช็อกโกแลต (Chocolate) หมายถึง ผลิตภัณฑ์ที่เกิดจากการนำโกโก้ไปผสมกับน้ำตาลหรือสารทำให้หวาน วัตถุเจือปนอาหาร หรือสารอื่นๆ

9. โกโก้ หมายความว่ารวมถึง เนยโกโก้ โกโก้ชนิดเหลวหรือชนิดแผ่น รวมถึงโกโก้ หรือที่รวมกับผลิตภัณฑ์แอลกอฮอล์ หรือสารอื่นๆ

10. พุดดิ้ง หมายถึง ผลิตภัณฑ์ที่เกิดจากการรวมส่วนผสมของ ไข่ นม และน้ำตาลโดยผ่านกระบวนการให้ความร้อนโดยมีการปรุงแต่งรสให้เป็นรสชาติต่างๆ

11. ขนมปังพุดดิ้ง หมายถึง ผลิตภัณฑ์ที่ทำจากเค้กหรือขนมปังที่ละลายในน้ำและนมโดยมีการใส่น้ำตาลและผลไม้ลงไป

12. ผลิตภัณฑ์ประเภทผักและผลไม้รสหวาน (Fruit and vegetable-derived sweets) หมายความว่าถึงการทำผักและผลไม้รสหวานมาแปรรูปไม่ว่าจะด้วยการดกผลึกหรือแช่แข็ง เช่นแยมผลไม้ เป็นต้น

13. เนยถั่ว และช็อกโกแลตฮาเซลนัทสเปรด (Peanut butter and hazelnut spreads) ได้แก่ผลิตภัณฑ์ที่ใช้ทาขนมปัง รวมถึงผลิตภัณฑ์ที่ใช้เกลือหรือสารให้ความหวาน

14. ผลิตภัณฑ์นมข้น (Dulce de leche) รวมถึง cajeta, jamoncillo, และ natillas

15. ธัญพืชแปรรูป ได้แก่ การแปรรูปธัญพืชที่ได้มาจากส่วนต่างๆของพืชไม่ว่าจะด้วยการอบ ทอด ตาก และไม่ว่าจะมีการใส่ผลไม้หรือเมล็ดพันธุ์พืชอย่างอื่นด้วยหรือไม่ก็ตาม

16. ไอศกรีม หมายถึง อาหารที่ได้จากกระบวนการผลิตด้วยความเย็นจากเครื่องจักรซึ่งมีการผสมส่วนประกอบต่างๆ ไม่ว่าจะเป็น ไขมันจากพืช ไข่ หรือผลิตภัณฑ์อาหารอย่างอื่นรวมอยู่ด้วย²⁸

²⁸ Pan American Health Organization Mexico, *supra note 23*, pp.50-51.

3.2.2.3 อัตราภาษี

อัตราภาษีสำหรับสินค้าประเภทเครื่องดื่มนั้น หากเป็นเครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของน้ำตาลหรือสารให้ความหวาน²⁹ จะต้องเสียภาษีในอัตราตามปริมาณ กล่าวคือ จะต้องเสีย ภาษีในอัตรา 1 เปโซ ต่อ 1 ลิตร โดยคำนวณจากยอดปริมาณการผลิตเครื่องดื่มของโรงอุตสาหกรรม แต่ถ้าหากเครื่องดื่มนั้นมีลักษณะเป็นเครื่องดื่มชูกำลัง จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 25 ของมูลค่าสินค้า ซึ่งเป็นการ จัดเก็บในอัตราตามมูลค่า

สำหรับอัตราภาษีจากอาหารที่ให้พลังงานสูงซึ่งไม่ใช่อาหารหลักเพื่อการบริโภคจะพิจารณาจากการให้พลังงานของอาหารดังกล่าว ซึ่งมีการกำหนดการให้พลังงานต่อปริมาณของอาหาร กล่าวคือ หากอาหารกลุ่มดังกล่าว มีการให้พลังงานตั้งแต่ 275 กิโลแคลอรีขึ้นไป ต่อปริมาณ 100 กรัมของอาหาร อาหารกลุ่มดังกล่าวก็ต้องเสียภาษีในอัตราตามมูลค่าในอัตราร้อยละ 8 ของราคาสินค้านั้นๆ และหากอาหารที่ให้พลังงานสูงซึ่งไม่ใช่อาหารหลักเพื่อการบริโภคตามที่ระบุไว้นั้น ไม่ได้มีการแสดงฉลากสัญลักษณ์ทางโภชนาการ จะต้องถูกสันนิษฐานโดยเด็ดขาดว่าเป็นอาหารที่ให้พลังงานตั้งแต่ 275 กิโลแคลอรีต่อปริมาณ 100 กรัมของอาหาร จนกล่าวจะได้มีการพิสูจน์ว่าอาหารนั้นๆให้ค่าพลังงานที่ต่ำกว่าที่กำหนดไว้³⁰

3.2.2.4 ข้อยกเว้น³¹

สำหรับอาหารและเครื่องดื่มที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีได้แก่สินค้าดังต่อไปนี้

- (1) การผลิตอาหารและเครื่องดื่มโดยหน่วยงานปกครองส่วนท้องถิ่นของประเทศเม็กซิโก
- (2) อาหารและเครื่องดื่มเพื่อใช้ในทางการแพทย์ซึ่งได้รับการรับรองจากหน่วยงานทางด้านสาธารณสุข

3.2.3 ผลการดำเนินงาน

นับตั้งแต่ได้มีการบังคับใช้กฎหมายภาษีการบริโภคที่จัดเก็บจากอาหารและเครื่องดื่มที่ได้ระบุไว้ในพระราชบัญญัติภาษีจากสินค้าและบริการพิเศษ (IEPS Act) ได้ก่อให้เกิดผลลัพธ์ที่เกิดขึ้นในด้านต่างๆ ในส่วนด้านรายได้ จากข้อมูลการจัดเก็บรายได้ของหน่วยงานทางการคลัง ระบุว่า ภาครัฐมีรายได้จากภาษีเพิ่มขึ้นซึ่งเป็นผลจากการปรับขึ้นของอัตราของภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นหนึ่งในมาตรการปฏิรูปการเงินและภาษีอากร รวมถึงการแก้ไขเพิ่มเติม

²⁹ USDA, *supra* note 25.

³⁰ *Ibid.*

³¹ Pan American Health Organization Mexico, *supra* note 23, pp.49-50.

พระราชบัญญัติภาษีจากสินค้าและบริการพิเศษ (IEPS Act) ที่ได้เพิ่มฐานภาษีจากสินค้าด้วยการจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีโทษต่อสุขภาพ จึงส่งผลให้รายได้ของภาครัฐเพิ่มขึ้น³² นอกจากนี้แล้วในส่วนของรายได้ที่จัดเก็บได้จากพระราชบัญญัติภาษีจากสินค้าและบริการพิเศษ (IEPS Act) ที่ได้มีการขยายฐานภาษีให้จัดเก็บจากสินค้าประเภทอาหารและเครื่องดื่มที่มีโทษต่อสุขภาพ ทำให้รายได้ที่ได้รับจากการจัดเก็บภาษีชนิดนี้เพิ่มสูงขึ้นโดยจัดเก็บภาษีได้ถึง 54,979 ล้านดอลลาร์ (4,057,500,000 เหรียญสหรัฐ)³³

สำหรับผลของภาษีต่อการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมผู้บริโภคนั้น ได้มีการศึกษาของสถาบันสาธารณสุขแห่งชาติ (INSP) ร่วมกับศูนย์วิจัยประชากรของมหาวิทยาลัยนอร์ทคาโรไลนา ประเทศสหรัฐอเมริกา (Carolina Population Center of the University of North Carolina at Chapel Hill, USA) ซึ่งได้ทำการศึกษาผลของการจัดเก็บภาษีจากเครื่องดื่มผสมน้ำตาลตั้งแต่เดือนมกราคม ค.ศ. 2014 ที่มีความสัมพันธ์กับพฤติกรรมผู้บริโภค ซึ่งผลการศึกษาพบว่า³⁴ มีการบริโภคเครื่องดื่มผสมน้ำตาลที่ลดลงประมาณร้อยละ 6 เมื่อเทียบกับอัตราการบริโภคเครื่องดื่มดังกล่าวในปี ค.ศ. 2013 นอกจากนี้แล้วยังพบว่า ประชากรมีอัตราการบริโภคเครื่องดื่มที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้น ได้แก่ เครื่องดื่มรสหวานที่ใช้สารให้ความหวานเทียม น้ำแร่ น้ำเปล่า น้ำผลไม้ที่ไม่ผสมน้ำตาล และนมที่ไม่ผสมน้ำตาล ในส่วนของอาหารที่ให้พลังงานสูงซึ่งไม่ใช่อาหารหลักเพื่อการบริโภคนั้น การปรับเพิ่มอัตราภาษีพบว่า ไม่ส่งผลต่อการเปลี่ยนแปลงหรือลดการบริโภคของอาหารในกลุ่มดังกล่าว³⁵

นอกจากนี้แล้วยังพบว่าได้มีคำแนะนำจากรัฐบาลในเอกสารเกี่ยวกับงบประมาณรายจ่ายของรัฐเกี่ยวกับการนำรายได้จากการจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการพิเศษให้นำไปใช้ใน รูปแบบของภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะ ในการดำเนินโครงการเกี่ยวกับการป้องกันและแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับโรคไม่ติดต่อเรื้อรัง เช่น โรคอ้วน โรคเบาหวาน รวมถึง นำไปใช้จ่ายเกี่ยวกับการปรับปรุงคุณภาพของน้ำดื่มในพื้นที่ชนบทและพื้นที่สาธารณะ³⁶

³² *Ibid.*

³³ USDA, *supra* note 25.

³⁴ *Ibid.*

³⁵ USDA, *supra* note 25.

³⁶ *Ibid.*

3.3 การจัดเก็บภาษีการบริโภคจากสินค้าประเภทอาหารของประเทศออสเตรเลีย

3.3.1 หลักการจัดเก็บภาษีการบริโภคของประเทศออสเตรเลีย³⁷

การจัดเก็บภาษีจากการบริโภคของประเทศออสเตรเลียนั้นเป็นการจัดเก็บตามพระราชบัญญัติระบบภาษีใหม่(ภาษีสินค้าและบริการ) ค.ศ.1999 (A Nex Tax System Goods and Service Tax ACT 1999) โดยเป็นการจัดเก็บภาษีจากการบริโภคสินค้าและบริการ(Goods and Services Tax : GST) โดยทั่วไปที่เกิดขึ้นภายในประเทศออสเตรเลีย ซึ่งภาษีจากการบริโภคสินค้าและบริการนี้เป็นภาษีที่มีลักษณะคล้ายกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่เก็บภาษีจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิต จำหน่าย หรือให้บริการ

3.3.1.1 โครงสร้างภาษี

สำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการสำหรับการจัดเก็บภาษีจากการบริโภคสินค้าและบริการของประเทศออสเตรเลียนั้น สามารถจำแนกได้เป็น 3 กรณี คือ การขายสินค้าหรือการให้บริการที่ต้องเสียภาษี (Taxable supplies) การขายสินค้าหรือการให้บริการที่ปลอดภาษี (GST-free supplies) และการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีสินค้าและบริการ (Input taxed supplies) ดังมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

(1) การขายสินค้าหรือการให้บริการที่ต้องเสียภาษี (Taxable supplise)

การขายสินค้าหรือการให้บริการที่จะต้องเสียภาษีนั้นจะต้องพิจารณาจากเงื่อนไขดังต่อไปนี้

1. ต้องเป็นการขายสินค้า ให้บริการ ให้คำแนะนำ ให้ โอน อสังหาริมทรัพย์ หรือการก่อ โอน สงวน และระงับไว้ซึ่งสิทธิ หรือการให้บริการทางการเงิน เป็นต้น
2. ต้องเป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการเพื่อให้ได้มาซึ่งค่าตอบแทน (The supply for consideration)
3. เป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการที่มีความเกี่ยวข้องทั้งโดยตรงหรือโดยอ้อมกับการประกอบธุรกิจ (The supply in the course or furtherance of an enterprise)
4. เป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เกี่ยวข้องหรือเกิดขึ้นในประเทศออสเตรเลีย (The supply connected with Australia)

³⁷ ทิพย์วิมล แสนอุบล, “การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางการศึกษา: ศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายของประเทศไทยกับกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย,” (วิทยานิพนธ์ มหาวิทยาลัย คณະนิตศาสตร มหาวิทาลัยธรรมศาสตร์,2557), น.99.

5.เป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือถูกบังคับให้จดทะเบียนตามกฎหมายภาษีสินค้าและบริการ(Register, or required to be registered for GST)

6.การขายสินค้าหรือการให้บริการนั้นต้องไม่ใช่การขายสินค้าหรือการให้บริการที่ปลอดภาษี และต้องไม่ใช่การขายสินค้าหรือการให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (The supply is neither GST-free nor input-taxed)³⁸

(2) การขายสินค้าหรือการให้บริการที่ปลอดภาษี (GST-free supplies)³⁹

การขายสินค้าหรือการให้บริการที่ปลอดภาษี คือ การขายสินค้าหรือการให้บริการที่ไม่ต้องเสียภาษีสินค้าและบริการ โดยผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการไม่สามารถเรียกเก็บภาษีสินค้าและบริการจากผู้บริโภคหรือผู้รับบริการได้ แต่ในขณะเดียวกันผู้ประกอบการจดทะเบียนสามารถขอเครดิตภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจากการดำเนินกิจการและได้จ่ายไปคืนได้ ส่งผลให้สินค้าหรือบริการนั้นปลอดจากภาษีสินค้าและบริการอย่างแท้จริงเนื่องจากไม่มีภาษีแฝงอยู่ในราคาสินค้าหรือค่าบริการซึ่งจะมีผลกระทบต่อผู้บริโภค สำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ปลอดภาษี ได้แก่

1. การให้บริการทางการแพทย์และสาธารณสุข(Health and medical care service)
2. การให้บริการทางการศึกษา (Educational service)
3. อาหารที่จำเป็นเพื่อการบริโภคของมนุษย์ (Food for human consumption) ยกเว้นอาหารสำเร็จรูป (Prepared foods) ลูกอม(Confectionery) ขนมขบเคี้ยว (Snacks) ไอศกรีม (Ice cream) ขนมปังกรอบ (Biscuits) เครื่องดื่มแอลกอฮอล์(Alcohol) น้ำอัดลม (Soft drinks) เป็นต้น
4. การกระทำเพื่อการกุศลหรือเพื่อสาธารณประโยชน์ (Activities of charities and related bodies)
5. การขนส่งและการท่องเที่ยวระหว่างประเทศ (International travel and transport)
6. การโอนหรือขายกิจการ (Sales of going concerns)
7. การกระทำที่เกี่ยวข้องกับที่ดิน (Certain dealings with land)
8. การส่งออกสินค้า (Exports)
9. การให้บริการด้านศาสนา (Religious service)

³⁸ เฟิงอ๋าง, น.100.

³⁹ ทิพย์วิมล แสนอุบล, อ่างแล้ว เชิงอรรถที่ 35, น.101.

การขายสินค้าหรือการให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีสินค้าและบริการ (Input taxed supplies)

การขายสินค้าหรือการให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีสินค้าและบริการ คือการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีซึ่งในประเทศออสเตรเลียเรียกว่า “Input taxed supplies” ส่วนในประเทศอื่นเรียกว่า “Exempt supplies” ซึ่งการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ได้รับยกเว้นภาษีนี้แม้ผู้บริโภคที่เป็นผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการจะไม่มีภาระภาษีรวมในสินค้าหรือบริการ แต่ขณะเดียวกันผู้ประกอบการก็ไม่สามารถขอเครดิตภาษีซื้อที่ได้จ่ายไปในการดำเนินกิจการคืนได้ สำหรับกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษี ได้แก่

1. การให้บริการทางการเงิน (Financial supplies) เช่น การให้กู้ยืมเงินและการออกหุ้นกู้
2. การให้บริการเช่าที่พักอาศัย ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อการอยู่อาศัย (Residential rent)
3. การขายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อการอยู่อาศัย (แต่ไม่รวมถึงการขายบ้านใหม่) (Residential premises)
4. การทำธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับสิ่งที่มีมูลค่า (Precious metals)
5. อาหารที่ขายในร้านขายอาหารหรือโรงอาหารของโรงเรียน (School tuckshops and canteens)
6. การระดมทุนขององค์กรการกุศลหรือเพื่อสาธารณะ (Fund-raising events conducted by charitable institutions)

3.3.1.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี (Entities)

ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่ ผู้ที่ประกอบกิจการหรือกระทำการในทางธุรกิจ (Business transactions) ซึ่งทำการขาย แลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการเพื่อให้เกิดการเคลื่อนไหวทางเศรษฐกิจ (Inflows and outflows) ไม่ว่าผู้ประกอบการจะอยู่ในรูปบุคคลธรรมดา (individual) องค์กรที่รวมตัวกัน (Body corporate) กิจการบริษัท (Corporation sole) ห้างหุ้นส่วน (Partnership) องค์กรของรัฐ (Body politic) การรวมตัวกันเป็นสมาคม ทริสต์หรือทรัสต์ กองทุนผู้สูงอายุ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่จดทะเบียนตามระบบภาษีสินค้าและบริการสามารถเรียกเก็บภาษีสินค้าและบริการจากผู้บริโภคโดยคิดรวมเข้าไปในราคาสินค้า⁴⁰

⁴⁰ เฟิงอ๋าง, น.103.

3.3.1.3 ฐานภาษี (Value of a Supply)

ฐานภาษีสำหรับภาษีสินค้าและบริการ ได้แก่ การขายสินค้า การให้บริการ (the supply of goods, services) การให้คำแนะนำหรือข้อมูล (Provision of advice or information) การบริจาคหรือการให้ (Grant) การโอน (Transfer) การโอนสิทธิเรียกร้อง (Assignment) การให้บริการทางการเงิน (Financial supply) และการกระทำหรืองดเว้นการกระทำในบางกรณี⁴¹

3.3.1.4 อัตราภาษี

สำหรับอัตราภาษีของภาษีสินค้าและบริการของประเทศออสเตรเลียมีอัตราเดียว คือ ร้อยละ 10 ของราคาสินค้าที่ขายหรือค่าบริการ โดยราคาสินค้าหรือค่าบริการทั้งหมดจะต้องแสดงภาษีสินค้าและบริการรวมเข้าไปด้วย⁴²

3.3.1.5 ความรับผิดในการเสียภาษี

ความรับผิดในการเสียภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ประกอบธุรกิจขายสินค้าหรือให้บริการที่ต้องเสียภาษีให้แก่ผู้บริโภค โดยเรียกเก็บในอัตราร้อยละ 10 ของมูลค่าราคาหรือค่าบริการซึ่งราคาสินค้าหรือค่าบริการที่ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการได้ชำระนั้นจะรวมภาษีสินค้าและบริการเอาไว้ด้วย เมื่อผู้ประกอบการได้เก็บภาษีจากผู้บริโภคแล้วจะต้องทำบัญชีและนำภาษีส่งให้กับหน่วยงานจัดเก็บภาษีต่อไป แต่อย่างไรก็ตาม ถ้าผู้ซื้อหรือผู้รับบริการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนที่อยู่ในระบบภาษีก็จะสามารถนำภาษีซื้อที่เกิดขึ้นมาขอเครดิตภาษีได้สำหรับสินค้าหรือบริการนั้นเกี่ยวข้องโดยตรงกับการดำเนินธุรกิจ ส่งผลให้ผู้ประกอบการไม่ต้องรับภาระภาษีซื้อของกิจการ และระบบการขอเครดิตภาษีนี้ทำให้ภาษีที่เกิดขึ้นสะสมในแต่ละขั้นตอนของการผลิตเพิ่มขึ้น และตกเป็นภาระแก่ผู้บริโภครายสุดท้าย (End-user) หรือผู้บริโภคเอกชนที่ไม่ได้เป็นผู้ประกอบการ⁴³

3.3.1.6 การจดทะเบียน

การจดทะเบียนสำหรับผู้ประกอบการนั้น จะต้องไปจดทะเบียนกับหน่วยงานจัดเก็บภาษี เมื่อกิจการใดมีรายรับจำนวนไม่น้อยกว่า 75,000 เหรียญ หรือ 150,000 เหรียญสำหรับองค์กรที่ไม่แสวงหากำไร กฎหมายบังคับให้ต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการภาษี

⁴¹ ทิพย์วิมล แสนอุบล, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 35*, น.103.

⁴² *เพ็งอ้อ*, น.103

⁴³ ทิพย์วิมล แสนอุบล, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 35*, น.104.

สินค้าและบริการ ส่วนธุรกิจที่มีเงินหมุนเวียนน้อยกว่านั้น สามารถเลือกที่จะจดทะเบียนหรือไม่ก็ได้ ซึ่งผู้ที่จดทะเบียนเท่านั้นถึงจะสามารถใช้สิทธิเครดิตภาษีได้⁴⁴

3.3.2 การจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการประเภทอาหารของประเทศออสเตรเลีย

สืบเนื่องจากอาหารถือเป็นปัจจัยที่สำคัญในการดำรงชีพของมนุษย์ ประเทศออสเตรเลียจึงกำหนดให้สินค้าหรือบริการประเภทอาหารเป็นสินค้าที่ปลอดภาษี (GST-free)⁴⁵ หรือมีการจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์ซึ่งส่งผลให้ผู้บริโภคสามารถเข้าถึงสินค้าประเภทอาหารได้โดยไม่มีต้นทุนทางภาษีแฝงอยู่ และทำให้ผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องกับกิจการได้ อย่างไรก็ตามไม่ได้หมายความว่าสินค้าประเภทอาหารทุกชนิดจะเป็นสินค้าที่ปลอดภาษี การพิจารณาว่าสินค้าอาหารประเภทใดบ้างที่เป็นสินค้าที่ปลอดภาษีนั้น จะต้องพิจารณาจาก พระราชบัญญัติระบบภาษีใหม่(ภาษีสินค้าและบริการ) ค.ศ.1999 Subdivision 38-A ประกอบกับคำแนะนำทางภาษีสำหรับอาหารของกรมสรรพากรประเทศออสเตรเลีย (Australian Taxation Office :ATO) ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

3.3.2.1 ความหมายของอาหาร

สำหรับความหมายของคำว่าอาหารนั้น พระราชบัญญัติระบบภาษีใหม่(ภาษีสินค้าและบริการ) ค.ศ.1999 มาตรา 38-4 (Section 38-4) ได้บัญญัติให้ความหมายของคำว่าอาหารไว้ว่า อาหาร หมายถึง สิ่งต่างๆตามที่ระบุไว้ดังต่อไปนี้ หรือการผสมกันของสิ่งของใดๆ ดังนี้⁴⁶

อาหารสำหรับการบริโภคของมนุษย์ ไม่ว่าจะผ่านกระบวนการหรือกรรมวิธีการผลิตอย่างอื่นหรือไม่

- ส่วนผสมของอาหารเพื่อใช้ในการบริโภคของมนุษย์
- เครื่องดื่มสำหรับการบริโภคของมนุษย์ รวมถึงน้ำเปล่า
- ส่วนผสมในเครื่องดื่มสำหรับการบริโภคของมนุษย์
- สินค้าที่นำมาผสมหรือรวมกับอาหารเพื่อใช้ในการบริโภคของมนุษย์

เช่นเครื่องปรุงรสต่างๆ

- ไขมันและน้ำมันเพื่อใช้ในการประกอบอาหาร แต่ไม่รวมถึง สัตว์ที่มีชีวิต นมวัวที่ยังไม่ได้ผ่านกระบวนการผลิต เมล็ดธัญพืชจากต้นที่ยังไม่ได้เก็บหรือผ่านกระบวนการแปรรูปอย่างอื่น พืชที่เพาะปลูกโดยที่ยังไม่ได้ผ่านการเก็บเกี่ยวผลผลิต

⁴⁴ เฟิงอ๋าง, น.105.

⁴⁵ Philip McCouat, Australian Master GST Guide, (Sydney : Wolters Kluwer CCH, 2015), p.399.

⁴⁶ A Nex Tax System Goods and Service Tax ACT 1999, Section 38-4.

3.3.2.2 อาหารที่ปลอดภาษี (GST-free)

สำหรับอาหารที่เป็นอาหารที่ปลอดจากภระภาษีนั้น บทบัญญัติในพระราชบัญญัติระบบภาษีใหม่(ภาษีสินค้าและบริการ) ค.ศ.1999 ไม่ได้มีบทบัญญัติที่ให้อำนาจหรือลักษณะของอาหารที่ปลอดภาษีไว้โดยตรง ซึ่งจะมีก็แต่เพียงบทบัญญัติที่ให้ความหมายของคำว่าอาหารดังที่กล่าวไว้ข้างต้น แต่อย่างไรก็ดีได้มีคำแนะนำของหน่วยงานการจัดเก็บภาษีของประเทศออสเตรเลีย (Australian Taxation Office :ATO) ได้ให้คำแนะนำและยกตัวอย่างเกี่ยวกับอาหารที่ปลอดภาษี(GST-free) ดังต่อไปนี้⁴⁷

- ขนมปังและขนมปังก้อนที่ไม่ผ่านการเคลือบด้วยความหวาน
- ส่วนผสมที่ใช้สำหรับทำอาหาร เช่น แป้ง น้ำตาล ผงฟูสำหรับผสมเค้ก
- ไขมันและน้ำมันที่ใช้ในการปรุงอาหาร
- นมที่ไม่ได้ผ่านการปรุงแต่งรส (flavored milk) ครีม ชีส และไข่
- เครื่องเทศ ซอสปรุงรส และเครื่องปรุงรสอื่นๆ
- น้ำดื่มบรรจุขวด
- น้ำผลไม้หรือน้ำผักซึ่งจะต้องมีส่วนผสมของผลไม้หรือผักไม่ต่ำกว่าร้อยละ

90 ของผลิตภัณฑ์

- ชาและกาแฟ (แต่ไม่รวมถึงชาและกาแฟที่พร้อมดื่ม)
- ผลิตภัณฑ์อาหารสำหรับทารก
- เนื้อสัตว์สำหรับการบริโภคของมนุษย์ที่ใช้เป็นวัตถุดิบสำหรับทำอาหาร

(แต่ไม่รวมถึงเนื้อสัตว์ที่ผ่านการปรุงในลักษณะเป็นอาหารที่สามารถบริโภคได้ทันที หรือเนื้อสัตว์ที่ใช้เป็นส่วนผสมของขนมขบเคี้ยว)

- ผัก ผลไม้ ปลา และซूप ที่เป็นของสด ของแช่แข็ง ของแห้ง หรือได้ผ่านการ

การบรรจุในรูปแบบของหีบห่อ หรือกระป๋อง

- ผลิตภัณฑ์ที่ใช้สำหรับขนมปัง เช่น น้ำผึ้ง แยม เนย

ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าอาหารตามที่กล่าวมานั้นมีลักษณะที่เป็นวัตถุดิบเพื่อ การนำไปเป็นส่วนผสมในการทำอาหารหรือเพิ่มรสชาติของอาหารซึ่งมีลักษณะที่เป็นอาหารที่จำเป็นเพื่อการบริโภคของมนุษย์เพื่อการดำรงชีวิตอยู่ของมนุษย์อย่างแท้จริง ซึ่งไม่มีลักษณะของอาหารฟุ่มเฟือยหรืออาหารที่เป็นโทษต่อสุขภาพ

⁴⁷ Australian Taxation Office, “GST Food Guide,” Accessed December 7, 2015, <https://www.ato.gov.au/print-publications/gst-food-guide/>.

3.3.2.3 อาหารที่จะต้องเสียภาษี

แม้โดยหลักแล้ว อาหารจะถือเป็นสินค้าและบริการที่ปลอดภาระภาษีก็ตาม แต่อย่างไรก็ดี ได้มีบทบัญญัติยกเว้นให้อาหารในสินค้าและบริการบางประเภทเป็นอาหารที่ไม่ปลอดจากภาระภาษี ซึ่งจะเป็นไปตามบทบัญญัติในมาตรา 38-3 (Section 38-3) ได้แก่กรณีต่อไปนี้⁴⁸

1. อาหารเพื่อการบริโภคของมนุษย์ที่ได้จำหน่าย ณ สถานที่จำหน่าย (premises) ที่มีการจัดหาอาหารไว้เพื่อจำหน่าย ซึ่งสถานที่จำหน่ายนั้น จะเป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 38-5 ซึ่งได้กำหนดสถานที่จำหน่ายที่จะทำให้สินค้าประเภทอาหารจะต้องเสียภาษีนั่น ได้แก่ สถานที่ซึ่งมีความสัมพันธ์กับการจัดหาอาหารเพื่อการบริโภค, บริเวณโดยรอบร้านค้าแพหรือที่สาธารณะ หรือสถานที่อื่นใดที่มีการจัดหาอาหารเพื่อการบริโภค, พื้นที่ที่มีการจำกัดบริเวณโดยรอบ เช่น สนามฟุตบอล สวน สวนสนุก หรือพื้นที่ที่คล้ายคลึงกันโดยมีขอบเขตของพื้นที่ที่ชัดเจน แต่ไม่รวมถึงพื้นที่สาธารณะ จนกว่าจะได้มีการระบุให้พื้นที่ดังกล่าวเป็นสถานที่จำหน่ายจากสถานที่หนึ่งไปยังอีกสถานที่หนึ่ง ซึ่งเกี่ยวกับสถานที่จำหน่ายนี้ ได้มีหนังสือตอบข้อหารือที่ GSTD2000/4 และ GSTD2000/5 วินิจฉัยเกี่ยวกับสถานที่จำหน่ายซึ่งมีสาระสำคัญว่า สถานที่จำหน่ายอาหารที่จะต้องเสียภาษีนั่น จะต้องเป็นการจำหน่ายอาหารที่สามารถบริโภคได้ทันที ในสถานที่ที่มีการจัดหาอาหารให้ เช่น ในภัตตาคาร คาเฟ่ โรงแรม ซูเปอร์มาร์เก็ต คลับ เลาจ์ พาหนะโดยสารสาธารณะ เป็นต้น

2. อาหารที่ผ่านการปรุงด้วยความร้อนสำหรับการบริโภคที่ได้นำออกมาจากสถานที่จำหน่าย

3. อาหารที่ได้รับระบุไว้ในตาราง 1 ท้ายพระราชบัญญัติ

4. เครื่องดื่ม หรือส่วนผสมสำหรับเครื่องดื่มเป็นพิเศษ ซึ่งต้องพิจารณา ลักษณะและประเภทของเครื่องดื่มตามที่ระบุไว้ในตาราง 2 ท้ายพระราชบัญญัติซึ่งได้กำหนดประเภทของเครื่องดื่มที่ปลอดภาษีไว้

5. อาหารในประเภทที่ได้รับระบุไว้เป็นพิเศษ

อย่างไรก็ตาม การพิจารณาถึงประเภทของอาหารที่ปลอดภาษี หรืออาหารที่จะต้องเสียภาษีนั่น จะต้องพิจารณาจากตารางท้ายพระราชบัญญัติที่กำหนดประเภท ชนิด และลักษณะของอาหารที่เป็นอาหารที่ปลอดภาษีหรืออาหารที่จะต้องเสียภาษีไว้ ซึ่งตาราง 1 นั้นจะเป็นการระบุลักษณะของอาหารที่จะต้องเสียภาษี (Food that is not GST-free) และ ตาราง 2 ที่เป็นการระบุประเภทของเครื่องดื่มที่ปลอดภาษี (Beverages that are GST-free) ไว้ ดังต่อไปนี้

⁴⁸ A Nex Tax System Goods and Service Tax ACT 1999, Section 38-3

(1) อาหารที่จะต้องเสียภาษี

สำหรับอาหารที่จะต้องเสียภาษีตามตาราง 1 ของพระราชบัญญัติระบบภาษีใหม่(ภาษีสินค้าและบริการ) ค.ศ.1999 ได้ระบุประเภทของอาหารและอาหารที่จัดอยู่ในประเภทนั้นๆ ดังต่อไปนี้⁴⁹

1 อาหารสำเร็จรูป ได้แก่

1.1 คีช (quiches) คือ แป้งอบกรอบใส่คัสตาร์ด เนย และส่วนผสมอื่นๆ

1.2 แชนด์วิช (ไม่ว่าจะเป็นชนิดหรือแบบของขนมปังลักษณะใดๆก็ตาม)

1.3 พิซซ่า และอาหารประเภทอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน

1.4 ผลิตภัณฑ์ที่ใช้สำหรับการเตรียมอาหาร แต่ไม่รวมถึงซูป

1.5 อาหารที่ใช้ประดับอาหารหลักในภาชนะ เช่น ชีส เนื้อเย็น ผลไม้หรือผัก ที่ใช้หรือเตรียมในการตกแต่งอาหารหลัก

1.6 แฮมเบอร์เกอร์ เบอร์เกอร์ไก่ และอาหารอื่นที่คล้ายคลึงกัน

1.7 ผลิตภัณฑ์ประเภทไส้กรอก

2 ผลิตภัณฑ์ประเภทขนมหวาน ลูกกวาด

2.1 ขนม หรือผลิตภัณฑ์อื่นที่มีส่วนประกอบหลักเป็นขนม

2.2 ข้าวโพดคั่ว (popcorn)

2.3 ขนมประเภทลูกอมรสหวาน

2.4 ขนมประเภทธัญพืชอัดแท่งหรืออาหารประเภทอื่นที่คล้ายคลึงกันที่มีส่วนประกอบของธัญพืช

2.5 ผลไม้แช่อิ่ม และผลไม้แห้ง

2.6 ชิงดองหรือที่ผ่านกรรมวิธีอื่นในการถนอมอาหาร

2.7 เค้กปรุงแต่งที่สามารถรับประทานได้

3 อาหารว่างประเภทขนมขบเคี้ยว

3.1 มันฝรั่งทอดกรอบ มันฝรั่งแท่งหรือหลอด มันฝรั่ง ข้าวโพดอบกรอบ เบคอน หรือ หมูแผ่น หรือกุ้งทอด

⁴⁹ A Nex Tax System Goods and Service Tax ACT 1999, Schedule 1-Food that is not GST-free

3.2 เมล็ดหรือถั่วที่ได้ผ่านกรรมวิธีการผลิตหรือเก็บรักษาไว้ด้วยการอบเกลือ ปูรกรรสน ร่มควัน หรือคั่ว หรือวิธีอื่นใดที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน

3.3 ไข่ปลาคาเวียร์ และผลิตภัณฑ์อื่นที่คล้ายคลึงกัน

3.4 อาหารที่คล้ายคลึงกับมันฝรั่งทอดหรือเมล็ดหรือถั่วตามประเภท 3.1 และ 3.2 ซึ่งได้มีหรือไม่มีส่วนประกอบไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนจากผัก สมุนไพร ผลไม้ เนื้อสัตว์ อาหารทะเล หรือผลิตภัณฑ์จากนมหรือสารสกัด หรือมีการแต่งสีแต่งกลิ่น

3.5 อาหารที่มีส่วนประกอบหลักที่ครอบคลุมรายการอาหารประเภท 3.1 ถึง 3.4

4 ผลิตภัณฑ์เบเกอรี่

4.1 เค้ก, ซีสเค้ก, แพนเค้ก, วาฟเฟิล, เครป, มัฟฟินและพุดดิ้ง

4.2 pavlova และ meringues (เป็นขนมหวานชนิดหนึ่ง)

4.3 พาย (เนื้อ, ผัก, หรือผลไม้)

4.4 ทาร์ต และขนมอบ

4.5 โดนัท และ ครั้วของต์

4.6 pastizzi, calzoni และ brioche (ผลิตภัณฑ์ประเภทพายหรือขนมอบ)

4.7 scones และ scrolls (ผลิตภัณฑ์ประเภทขนมอบ)

4.8 ขนมปังที่มีการปรุงแต่งด้วยการเคลือบหรือความหวาน

5 อาหารประเภทไอศกรีม

5.1 ไอศกรีม, ไอศกรีมเค้ก, ไอศกรีมแท่ง หรือผลิตภัณฑ์ประเภทไอศกรีมอื่นๆ

5.2 ขนมหวานแช่แข็ง, โยเกิร์ตแช่แข็ง และผลิตภัณฑ์ผลไม้แปรรูปแช่แข็ง (แต่ไม่รวมถึงผลไม้สดแช่แข็งซึ่งไม่ได้ผ่านการแปรรูปหรือการถนอมอาหาร)

5.3 ขนมหวานประเภทน้ำแข็งใส (ไม่ว่าจะได้มีการวางจำหน่ายในตลาดหรือไม่)

5.4 ผลิตภัณฑ์อาหารประเภทอื่นๆซึ่งมีลักษณะเช่นเดียวกับประเภท 5.1 ถึง 5.3

6 สินค้าประเภทบิสกิต (ขนมปังชนิดหนึ่งที่มีลักษณะก้อนกลมเล็ก) ได้แก่ อาหารที่มีส่วนประกอบหลักหรือส่วนผสมประกอบไปด้วย บิสกิต, คูกี้, แครกเกอร์เพรทเชิล, โคนและซ็อคโกแลต แต่ไม่รวมถึงอาหารเข้าซึ่งมีส่วนประกอบหลักจำพวกธัญพืชอบแห้งหรือตากแห้งและอาหารประเภทขนมปังกรอบ(Rusks) ที่ใช้สำหรับคนพิการและเด็กทารก

(2) เครื่องดื่ม

แม้ว่าโดยหลักแล้ว สินค้าประเภทเครื่องดื่มจะถือเป็นอาหารที่จะต้องเสีย ภาษี (Food that is not GST-free) แต่อย่างไรก็ตาม ในตาราง 2 ท้ายพระราชบัญญัติระบบภาษี ใหม่(ภาษีสินค้าและบริการ) ค.ศ.1999 ได้ระบุให้ผลิตภัณฑ์เครื่องดื่มบางประเภท เป็นอาหารที่ปลอด ภาระภาษี (Beverages that are GST-free) ซึ่งได้แก่เครื่องดื่มดังต่อไปนี้⁵⁰

1 ผลิตภัณฑ์ประเภทนม ซึ่งได้แก่ผลิตภัณฑ์ประเภทนมดังต่อไปนี้

- นมพร่องมันเนย, นมเปรี้ยว ไม่ว่าจะเป็นในรูปของของเหลว หรือผงหรือสารละลายเข้มข้น

- เคซีน(casein) ซึ่งจัดเป็นโปรตีนสำคัญชนิดหนึ่งที่มีอยู่ในน้ำนมของสัตว์เลี้ยงลูกด้วยนม

- ผลิตภัณฑ์ประเภทเวย์โปรตีน ซึ่งผลิตภัณฑ์ตามที่กล่าวมาข้างต้นนี้จะต้องมีส่วนประกอบของนมในอัตราที่ไม่ต่ำกว่าร้อยละ 95 ของผลิตภัณฑ์ ซึ่งจะรวมถึงเครื่องดื่มที่มีการปรุงแต่งกลิ่นหรือรสดังกล่าว

-ผลิตภัณฑ์แล็กโทส (ถือเป็นน้ำตาลชนิดหนึ่งที่ได้จากนม)

2 นมถั่วเหลืองและน้ำนมข้าว ซึ่งจะต้องเป็นผลิตภัณฑ์ที่มี

ส่วนประกอบหลักที่ได้จากนมถั่วเหลือง หรือน้ำนมข้าว แต่ไม่รวมถึงเครื่องดื่มที่มีการปรุงแต่งกลิ่นสีหรือรสดังกล่าว

3 ชา กาแฟ และผลิตภัณฑ์อื่นๆ

- ชา (รวมถึงชาสมุนไพร,ชาผลไม้,ชาโสมและชาอื่นๆที่คล้ายคลึงกันที่ใช้ในการเตรียมเป็นส่วนผสมของเครื่องดื่ม) กาแฟ หรือผลิตภัณฑ์กาแฟที่สกัดจากต้นchicory หรือผลิตภัณฑ์จากมอลต์

- สารสกัดจากมอลต์ที่ใช้เป็นส่วนผสมหลักสำหรับเครื่องดื่ม

- ผลิตภัณฑ์เครื่องดื่มสำเร็จรูป หรือผลิตภัณฑ์สำเร็จรูปที่ใช้ผสมกับชา กาแฟ สำหรับผลิตภัณฑ์ประเภทชา กาแฟ นี้จะไม่รวมถึงชา กาแฟประเภทที่เป็นเครื่องดื่มที่พร้อมดื่ม (ready-to-drink)

4 น้ำผลไม้และน้ำพืชผัก ซึ่งจะต้องเป็นเครื่องดื่มที่ไม่มีส่วนผสมของแอลกอฮอล์ และมีสารสกัดเข้มข้นที่สกัดได้จากผลไม้หรือพืชผักแท้ไม่ต่ำกว่าร้อยละ 90 ของผลิตภัณฑ์ และไม่มีการอัดก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์

⁵⁰ A Nex Tax System Goods and Service Tax ACT 1999, Schedule2-Beverages that are GST-free

5 เครื่องดื่มสำหรับทารกและคนพิการ ซึ่งจะต้องมีวัตถุประสงค์เป็นเครื่องดื่มที่ใช้เฉพาะกับทารกและคนพิการโดยเฉพาะ

6 น้ำดื่ม ได้แก่ น้ำดื่มที่ได้จากธรรมชาติ โดยไม่มีส่วนผสมของก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์ และสารปรุงแต่งอื่นๆ

จึงอาจกล่าวโดยสรุปได้ว่า พระราชบัญญัติระบบภาษีใหม่(ภาษีสินค้าและบริการ) ค.ศ.1999 (A Nex Tax System Goods and Service Tax ACT 1999) ที่มีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสินค้าประเภทอาหารนั้น โดยสินค้าประเภทอาหารที่ปลอดจากภาษีจะต้องมีลักษณะเป็นอาหารเพื่อการดำรงชีพของมนุษย์ โดยมีข้อยกเว้นสำหรับอาหารที่จะไม่ถือเป็นอาหารที่ปลอดจากภาษี โดยจะต้องถูกจัดเก็บภาษี ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงประเภทและลักษณะของอาหารทั้งสองกลุ่มนี้ จะพบว่า อาหารที่ปลอดจากภาษีจะมีลักษณะที่จำเป็นต่อการบริโภคและไม่มีผลกระทบต่อสุขภาพร่างกาย แม้พระราชบัญญัติดังกล่าวจะมีเหตุผลหลักในแง่ของอาหารที่มีความจำเป็นต่อการดำรงชีวิต โดยไม่ได้ระบุไว้ถึงเหตุผลทางด้านสุขภาพก็ตาม นอกจากนี้จะพบว่าอาหารที่จะต้องเสียภาษีนั้น ก็จะมีลักษณะของอาหารที่หากบริโภคเข้าไปย่อมจะก่อให้เกิดผลกระทบต่อสุขภาพร่างกาย มาตรการในการจัดเก็บภาษีการบริโภคจากอาหารตามพระราชบัญญัติระบบภาษีใหม่(ภาษีสินค้าและบริการ) ค.ศ.1999 (A Nex Tax System Goods and Service Tax ACT 1999) ของประเทศออสเตรเลียที่มีการจำแนกให้อาหารที่จำเป็นต่อการดำรงชีวิตเป็นอาหารที่ปลอดจากภาษี และจำแนกประเภทของอาหารที่ต้องเสียภาษีไว้ จึงนับได้ว่าเป็นมาตรการทางภาษีอีกมาตรการหนึ่งที่สามารถนำมาปรับใช้ควบคู่กับการจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพร่างกายได้เป็นอย่างดี

อย่างไรก็ดีลักษณะของอาหารที่เป็นอาหารที่ปลอดจากภาษี หรืออาหารที่จะต้องเสียภาษีตามพระราชบัญญัติระบบภาษีใหม่(ภาษีสินค้าและบริการ) ค.ศ.1999 (A Nex Tax System Goods and Service Tax ACT 1999) ของประเทศออสเตรเลียตามที่ได้กล่าวมาข้างต้นนั้นเป็นแต่เพียงตัวอย่างที่แสดงถึงลักษณะของอาหารที่ปลอดจากภาษีหรืออาหารที่จะต้องเสียภาษีนั่น ยังมีอาหารอีกหลายประเภทที่มีการจำแนกประเภทว่าเป็นอาหารที่ปลอดจากภาษี(GST-free) หรือเป็นอาหารที่จะต้องเสียภาษี(Taxable) ซึ่งผู้เขียนได้แนบรายละเอียดไว้ในภาคผนวกของวิทยานิพนธ์เล่มนี้ และสามารถสืบค้นได้จากเว็บไซต์ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศออสเตรเลียซึ่งเป็นบัญชีแสดงรายชื่ออาหาร(Detailed food list)⁵¹ ที่สามารถสืบค้นประเภท

⁵¹ Philip McCouat, *supra* note 45, p.417.

ของอาหารว่าอาหารประเภทใดเป็นอาหารที่ปลอดจากภาระภาษีหรือเป็นอาหารที่จะต้องเสียภาษี
ได้⁵²



⁵² “Australian Taxation Office GST food guide,” Assessed January 1, 2016, <https://www.ato.gov.au/Business/GST/In-detail/Your-industry/Food/GST-food-guide/>.

บทที่ 4

การจัดเก็บภาษีการบริโภคจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบ ต่อสุขภาพในประเทศไทย

ในปัจจุบันประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีการบริโภคอยู่สองประเภทคือภาษีการบริโภคโดยทั่วไปซึ่งใช้บังคับกับการจัดเก็บจากการขายสินค้าหรือบริการในกรณีทั่วไป ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีการบริโภคโดยเฉพาะซึ่งจัดเก็บภาษีจากสินค้าหรือบริการบางประเภทได้แก่การจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ซึ่งการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตนี้จะจัดเก็บจากสินค้าหรือบริการโดยเฉพาะเพิ่มขึ้นจากภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยเหตุผลพิเศษ โดยเป็นการจัดเก็บภาษีจากสินค้าหรือบริการที่มีลักษณะเป็นสินค้าฟุ่มเฟือย สินค้าที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ หรือสินค้าที่ได้รับประโยชน์เป็นพิเศษจากรัฐ เป็นต้น อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพในการจัดการปัญหาทางด้านสุขภาพ แต่ก็มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าประเภทเครื่องดื่ม ดังนั้นในบทนี้ผู้เขียนจะขออธิบายถึงหลักการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตซึ่งเป็นภาษีการบริโภคโดยเฉพาะ และต่อด้วยหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นภาษีการบริโภคโดยทั่วไปของประเทศไทยตามหัวข้อที่ 4.1 และ 4.2 ตามลำดับ

4.1 การจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

ภาษีสรรพสามิตซึ่งเป็นภาษีการบริโภคอีกประเภทหนึ่งนอกเหนือจากภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยจัดเก็บภาษีจากการขายสินค้าหรือบริการเฉพาะกรณีซึ่งมีเหตุผลสมควรที่จะต้องรับภาระภาษีสูงกว่าปกติ หรืออาจกล่าวได้ว่าภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีการบริโภคเฉพาะที่ผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระภาษีที่ตนเสียให้กับผู้บริโภคได้ตลอดเวลา¹ สำหรับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของประเทศไทยนั้น จะเป็นไปตามบทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 และพระราชบัญญัติพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ซึ่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 เป็นกฎหมายที่ได้กำหนดโครงสร้างของการบริหารจัดการเก็บภาษีสรรพสามิต กำหนดหลักการและวิธีการจัดเก็บภาษีไว้เป็น

¹ สาธิต รังคสิริ, ภาษีสรรพสามิตและอากรศุลกากร เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินธุรกิจ และภาษีอากร ฉบับปรับปรุง, (นนทบุรี : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2538), น. 268.

หมวดหมู่ตามลักษณะ เช่น การกำหนดฐานของการจัดเก็บภาษี การยื่นแบบรายการและการชำระภาษี วิธีการเสียภาษี การประเมิน การวางประกันค่าภาษี หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้เสียภาษี การคัดค้านการประเมินและการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านและการฟ้องคดีต่อศาล ตลอดทั้งอำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานสรรพสามิต ในส่วนของพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 นั้น เป็นกฎหมายที่กำหนดประเภทสินค้าและอัตราภาษีที่จะถูกบังคับจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ดังมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

4.1.1 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มีโครงสร้างที่สำคัญดังต่อไปนี้

4.1.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต จะเป็นไปตามบทบัญญัติในมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ซึ่งกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี แบ่งออกเป็น 4 ประเภทดังต่อไปนี้

(1) ผู้ประกอบอุตสาหกรรม ซึ่งผู้ประกอบอุตสาหกรรมนี้ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 4 ได้กำหนดคำนิยามของคำว่า “ผู้ประกอบอุตสาหกรรม”ไว้ว่า

“ผู้ประกอบอุตสาหกรรม” หมายความว่า เจ้าของหรือผู้จัดการ หรือบุคคลอื่นซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรม”

ดังนั้นจากนิยามดังกล่าวจึงสามารถจำแนกประเภทของผู้ประกอบอุตสาหกรรมได้ดังนี้²

(1.1) เจ้าของซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรม หมายถึง บุคคลผู้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ (Owner) หรือมีสิทธิอื่นใดในโรงอุตสาหกรรม ซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรมนั้น ไม่ว่าจะ เป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล

(1.2) ผู้จัดการซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรม หมายถึง ผู้ที่มีอำนาจสั่งการ(Director) ในการดำเนินธุรกิจหรือกิจการของโรงอุตสาหกรรม ซึ่งอาจจะ เป็นเจ้าของโรงอุตสาหกรรมหรือบุคคลอื่นก็ได้

(1.3) บุคคลอื่นซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรม ซึ่งบุคคลอื่นในที่นี้หมายถึงบุคคลใดก็ตามที่มีใช่เจ้าของหรือผู้จัดการของโรงอุตสาหกรรม แต่ถ้าเป็นผู้มี

² ประภาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร : นิติธรรม,2542) น.82-83.

หน้าที่รับผิดชอบ (Responsibility) ในการดำเนินงานของโรงอุตสาหกรรม โดยอาจจะได้รับมอบหมายจากเจ้าของหรือเป็นตัวแทนของเจ้าของโรงอุตสาหกรรม ก็ถือว่าเป็นผู้ประกอบการอุตสาหกรรมเช่นกัน

ในส่วนของคำว่าโรงอุตสาหกรรมนั้น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 4 ได้บัญญัติความหมายไว้ว่า

“โรงอุตสาหกรรม” หมายความว่า สถานที่ที่ใช้ในการผลิตสินค้ารวมตลอดทั้งบริเวณแห่งสถานที่นั้น และให้หมายความรวมถึงเครื่องขยายเครื่องตีด้วย”

(2) ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ ซึ่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 4 ได้กำหนดนิยามของคำว่าผู้ประกอบกิจการสถานบริการ และนิยามคำว่าสถานบริการ ตลอดจนนิยามอื่นที่เกี่ยวข้องไว้ดังนี้

“ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ” หมายความว่า เจ้าของหรือผู้จัดการ หรือบุคคลอื่นซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของสถานบริการ”

“สถานบริการ” หมายความว่า สถานที่สำหรับประกอบกิจการในด้านบริการตามที่ระบุไว้ในกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต”

“บริการ” หมายความว่า การให้บริการในทางธุรกิจในสถานบริการ”

(3) ผู้นำเข้าซึ่งสินค้า ซึ่งผู้นำเข้าซึ่งสินค้านี้ เมื่อพิจารณาจากบทนิยามของคำว่านำเข้าในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 4 ซึ่งได้ให้ความหมายของคำว่านำเข้าไว้ว่า

“นำเข้า” หมายความว่า นำเข้ามาในราชอาณาจักรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรซึ่งสินค้าตามพระราชบัญญัตินี้”

ดังนั้น ผู้นำเข้าจึงมีความหมายเช่นเดียวกับผู้นำของเข้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 2 ซึ่งได้ให้ความหมายไว้ว่า

“ผู้นำของเข้า” หมายความว่ารวมทั้งและใช้ตลอดถึงเจ้าของหรือบุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้ครอบครองหรือมีส่วนได้เสียชั่วขณะหนึ่งในของใด ๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาจนถึงเวลาที่ได้ส่งมอบให้ไปโดยถูกต้องพ้นจากรักษาของพนักงานศุลกากร และคำว่า “ผู้ส่งของออก” ให้มีความหมายเป็นทำนองเดียวกัน โดยอนุโลม”

ดังนั้น ผู้นำเข้าซึ่งสินค้าตามกฎหมายสรรพสามิต จึงหมายถึงความถึงเจ้าของคือบุคคลผู้ที่มีกรรมสิทธิ์ในสินค้านั้น และบุคคลอื่นซึ่งมิใช่เป็นเจ้าของหรือผู้ที่มีกรรมสิทธิ์ในสินค้านั้น แต่เป็นบุคคลที่ครอบครองหรือมีส่วนได้เสียชั่วขณะหนึ่งนับแต่เวลาที่นำสินค้านั้นเข้ามาจนถึงเวลาที่ได้ส่งมอบสินค้านั้นไปโดยถูกต้อง

(4) บุคคลอื่นที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งเป็นไปตาม บพัญญัติแห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ที่กำหนดให้บุคคลดังต่อไปนี้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่

(4.1) ผู้โอน ผู้รับโอน และหรือบุคคลอื่นที่กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียภาษีสำหรับสินค้านำเข้าที่ได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษี

(4.2) ผู้โอนและผู้รับโอน หรือผู้ได้รับเอกสิทธิ์ สำหรับสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรซึ่งจำหน่ายให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิ์โดยได้รับยกเว้นหรือคืนภาษี

(4.3) เจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บน

(4.4) ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้ประกอบการสถานบริการที่ควบเข้ากันหรือโอนกิจการให้แก่กัน

(4.5) ผู้ตัดแปลงสำหรับสินค้ารถยนต์

(4.6) ผู้กระทำผิดตามมาตรา 161 คือฐานมิไว้ในครอบครองซึ่งสินค้า โดยรู้ว่าเป็นสินค้าที่มีได้เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ครบถ้วนหรือครอบครองโดยไม่มีสิทธิโดยชอบด้วยกฎหมายซึ่งสินค้าที่ได้รับยกเว้นหรือได้รับคืนภาษีแล้ว และ มาตรา 162 คือฐานขายสินค้าหรือมิไว้เพื่อขาย โดยรู้ว่าเป็นสินค้าที่มีได้เสียภาษี ขายสินค้าหรือเสียภาษีไม่ครบถ้วน หรือขายหรือมิไว้เพื่อขาย โดยไม่มีสิทธิโดยชอบด้วยกฎหมายซึ่งสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีหรือสินค้าที่ได้รับคืนภาษีแล้ว

4.1.1.2 ความรับผิดในการเสียภาษี

ความรับผิดในการเสียภาษี หมายความว่า การเกิดขึ้นซึ่งภาระหรือหน้าที่ในการเสียภาษีของบุคคลที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษี³ ซึ่งความรับผิดในการเสียภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มีดังต่อไปนี้⁴

(1) กรณีสินค้าผลิตขึ้นในราชอาณาจักร ความรับผิดในอันต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม หรือนำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน เว้นแต่การนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมไปเก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือนำสินค้าจากคลังสินค้าทัณฑ์บน กลับคืนไปเก็บในโรงอุตสาหกรรมหรือไปเก็บในคลังสินค้าทัณฑ์บนอีกแห่งหนึ่ง อย่างไรก็ตามหากความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนเกิดขึ้นก่อนนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้ถือว่าความรับผิดในอันต้องเสียภาษีสรรพสามิตเกิดขึ้นพร้อม

³ เห่งอ้าง, น.111.

⁴ จิตธาดา ธนโสภณ, “ภาษีสรรพสามิต : วิเคราะห์แนวคิดและหลักการจัดเก็บในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2545), น.41-42.

กับความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจะเกิดขึ้นในกรณีที่มีการซื้อขายสินค้าก่อนนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรม สำหรับการนำสินค้าไปใช้ในโรงอุตสาหกรรมให้ถือว่าเป็นการนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมด้วย⁵

สำหรับความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าเกิดขึ้นเมื่อมีกรณีใดกรณีหนึ่งดังต่อไปนี้⁶ คือ

- 1) เมื่อมีการส่งมอบสินค้า หรือ
- 2) เมื่อมีการโอนกรรมสิทธิ์สินค้า หรือ
- 3) เมื่อได้รับชำระราคาสินค้า หรือ
- 4) เมื่อได้ออกใบกำกับภาษี

ทั้งนี้โดยให้ความรับผิดเกิดขึ้น ตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ แล้วแต่กรณี

(2) กรณีบริการ ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการ⁷ ในกรณีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนเกิดขึ้นก่อนได้รับชำระค่าบริการ ให้ถือว่าความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม⁸

(3) กรณีสินค้านำเข้า ความรับผิดในอันต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาเดียวกับความรับผิดในอันต้องเสียภาษีศุลกากรสำหรับสินค้านำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เว้นแต่ในกรณีสินค้าเก็บอยู่ในคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ให้ถือว่าความรับผิดเกิดขึ้นในเวลาที่นำสินค้าออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน⁹

(4) กรณีตัดแปลงรถยนต์ ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อการตัดแปลงสิ้นสุดลง¹⁰

(5) กรณีนำรถยนต์ไปแสดงหรือเก็บไว้ในสถานแสดงรถยนต์เพื่อขาย ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม¹¹

⁵ มาตรา 10(2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527

⁶ มาตรา 78 แห่งประมวลรัษฎากร

⁷ มาตรา 10(3) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527

⁸ มาตรา 10(2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527

⁹ มาตรา 10(4) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527

¹⁰ มาตรา 144 จัตวา(1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527

¹¹ มาตรา 144 จัตวา(2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527.

(6) กรณีสินค้าที่นำเข้ามาโดยได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษี เพราะเหตุที่นำเข้ามาเพื่อใช้เอง โดยบุคคลที่มีสิทธิเช่นนั้นหรือเพราะนำเข้ามาเพื่อใช้ประโยชน์อย่างใดที่กำหนดไว้ โดยเฉพาะ แล้วต่อมามีการโอนไปเป็นของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษี หรือนำไปใช้ในการอื่นนอกจากที่กำหนดไว้หรือสิทธิได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีสิ้นสุดลง ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเมื่อมีการโอนหรือเมื่อสิทธิสิ้นสุดลง¹²

(7) กรณีสินค้าซึ่งผู้ประกอบการอุตสาหกรรมได้รับคืนหรือยกเว้นภาษี ภรณ์จำหน่ายให้แก่ผู้ได้รับเอกสิทธิ์แล้วเอกสิทธิ์ของผู้นั้นสิ้นสุดลงโดยเหตุอื่นนอกจากความตายหรือได้โอนสินค้านั้นไปเป็นของบุคคลอื่นที่ไม่มีเอกสิทธิ์ ความรับผิดในอันจะต้องเสียภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อมีการโอนหรือเมื่อเอกสิทธิ์สิ้นสุดลง¹³

(8) กรณีสินค้าขาดไปจากบัญชีมูลค่าสินค้าในคลังสินค้าทัณฑ์บน ซึ่งเจ้าของสินค้าทัณฑ์บนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีสำหรับสินค้าที่ขาดไปพร้อมเบี้ยปรับอีก 2 เท่าของเงินภาษีนั้น¹⁴

4.1.1.3 ฐานภาษี

ฐานภาษี¹⁵ หมายความว่าสิ่งที่ใช้เป็นฐานประกอบกับอัตราภาษีเพื่อคำนวณให้ได้มาซึ่งจำนวนเงินค่าภาษี เช่น ภาษีสรรพสามิตที่เรียกเก็บจากสินค้าที่ต้องเสียภาษีตามมูลค่าฐานภาษีคือมูลค่าของสินค้า ส่วนภาษีสรรพสามิตที่เรียกเก็บจากสถานบริการก็คือรายรับของสถานบริการ สำหรับฐานภาษีสรรพสามิตนั้น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ได้กำหนดฐานภาษีสำหรับการจัดเก็บภาษีไว้ 2 ประเภท คือฐานภาษีสำหรับสินค้า และฐานภาษีสำหรับบริการ

(1) ฐานภาษีสำหรับสินค้า

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการเสียภาษีสำหรับสินค้าไว้ 2 กรณี คือ การเสียภาษีตามปริมาณหรือตามสภาพ(Specific) และการเสียภาษีตามมูลค่าหรือตามราคา (Ad Valorem) ซึ่งในกรณีที่สินค้าใดระบุดัตราภาษีไว้ทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณให้เสียภาษีในอัตราที่คิดเป็นมูลค่าภาษีสูงกว่า ดังนั้น การคำนวณภาษีจึงต้องคำนวณเปรียบเทียบระหว่างอัตราตามมูลค่าและตามปริมาณว่าอัตราใดจะคิดเป็นเงินภาษีได้สูงกว่า ผู้มีหน้าที่จะต้องเสียภาษีย่อมจะต้องเสียภาษีสำหรับจำนวนนั้น

¹² มาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527

¹³ มาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527

¹⁴ มาตรา 42 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527

¹⁵ ประภาศ คงเอียด, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 2*, น.136.

(1.1) ฐานภาษีตามปริมาณ¹⁶ คือฐานภาษีที่คำนวณโดยถือตามหน่วยตามน้ำหนักสุทธิหรือตามปริมาณของสินค้านั้น เว้นแต่ กรณีดังต่อไปนี้

1) ในกรณีสินค้าประเภทอาหารที่บรรจุภาชนะโดยมีของเหลวหล่อเลี้ยงด้วย เพื่อประโยชน์ในการถนอมอาหาร น้ำหนักที่จะใช้เป็นเกณฑ์คำนวณภาษี ให้ถือเอาน้ำหนักแห้งสินค้ารวมทั้งของเหลวที่บรรจุในภาชนะนั้น

2) ในกรณีสินค้าที่บรรจุในหีบห่อหรือภาชนะใดๆ เพื่อจำหน่ายทั้งหีบห่อหรือภาชนะ และมีเครื่องหมายหรือป้ายแสดงปริมาณแห้งสินค้าติดไว้ที่หีบห่อหรือภาชนะนั้น เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี อธิบดีจะถือว่าหีบห่อหรือภาชนะนั้นๆ บรรจุสินค้าตามปริมาณที่แสดงไว้ก็ได้

(1.2) ฐานภาษีตามมูลค่า คือ ฐานภาษีที่คำนวณโดยถือตามมูลค่าของสินค้าเป็นฐานในการคำนวณภาษี ดังกรณีต่อไปนี้

1) ฐานภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร¹⁷ ให้ถือตามราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ในกรณีที่ไม่มีราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม หรือราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมมีหลายราคา ให้ถือตามราคาที่อธิบดีกำหนดตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง นอกจากนี้ จะต้องนำราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมไม่ว่าจะกำหนดด้วยวิธีใดก็ตาม มารวมเข้ากับภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระที่คำนวณจากราคาขายนั้นด้วย

2) ฐานภาษีสำหรับสินค้าที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร¹⁸ ให้ถือตามราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้า ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แต่ไม่รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดในหมวด 4 ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อได้มูลค่าของสินค้าดังกล่าวนี้แล้วก็ต้องนำไปบวกด้วยภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระเพื่อเป็นฐานในการคำนวณภาษี ซึ่งราคา ซี.ไอ.เอฟ. นั้นคือราคาสินค้าที่บวกด้วยประกันภัยและค่าขนส่งถึงด่านศุลกากรในราชอาณาจักร แต่ถ้าอธิบดีกรมศุลกากรประกาศให้ราคาในท้องตลาดสำหรับสินค้าประเภทใดประเภทหนึ่งที่ต้องเสียอากรตามราคาเป็นรายเฉลี่ยตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ก็ให้ถือราคาดังกล่าวเป็นราคาสินค้าในการคำนวณราคาซี.ไอ.เอฟ.

¹⁶ มาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527

¹⁷ มาตรา 8(1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527

¹⁸ มาตรา 8(3) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527

(2) ฐานภาษีสำหรับบริการ

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ได้กำหนดฐานภาษีสำหรับบริการไว้โดยให้ถือตามรายรับของสถานบริการ ซึ่งกฎหมายได้กำหนดความหมายของรายรับไว้โดยเฉพาะตามมาตรา 4 ไว้ว่า

“รายรับ” หมายความว่า เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน หรือประโยชน์ใดๆ ที่อาจคำนวณได้เป็นเงิน ที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการให้บริการ”

จากความหมายดังกล่าว จึงอาจทำให้กำหนดลักษณะของฐานภาษีสำหรับรายรับออกได้เป็น 2 กรณี คือ

(2.1) เงินที่ได้รับหรือถึงได้รับจากการให้บริการ กรณีนี้เป็นเรื่องการให้บริการที่ได้รับประโยชน์ตอบแทนเป็นเงิน ซึ่งเป็นปกติทั่วไปของกิจการ

(2.2) ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน หรือประโยชน์ใดๆ ที่คำนวณได้เป็นเงินที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการให้บริการ กรณีนี้เป็นเรื่องการให้บริการที่ไม่ได้รับประโยชน์ตอบแทนเป็นเงินแต่เป็นประโยชน์ตอบแทนในรูปของทรัพย์สิน ค่าตอบแทน หรือประโยชน์อื่นๆ ซึ่งถ้ามีการให้ทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดเป็นค่าบริการ ก็จะต้องคิดมูลค่าของทรัพย์สินหรือประโยชน์ดังกล่าวออกมาเป็นตัวเงินเพื่อเป็นฐานในการคำนวณภาษีต่อไป

4.1.1.4 การยกเว้น การลดหย่อน การลดอัตรา และการคืนภาษี

(1) การยกเว้นภาษี¹⁹ เป็นมาตรการที่ใช้สำหรับยกเว้นภาษีที่จะต้องเสียให้แก่บุคคลที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ดังนั้น การยกเว้นภาษีจึงไม่อาจที่จะยกเว้นให้แก่บุคคลอื่นนอกจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ สำหรับกรณีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้มีการยกเว้นภาษีให้แก่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ ผู้นำเข้า หรือบุคคลอื่นที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี เท่านั้น

(2) การลดอัตราภาษี²⁰ การลดอัตราภาษีนี้อาจจะเป็นการลดลงมาจากเพดาน(Ceiling Rate) หรือลดลงมาเป็นพิเศษจากอัตราที่ใช้จัดเก็บภาษีทั่วไปก็ได้ ขึ้นอยู่กับนโยบายในการบริหารและจัดเก็บภาษี การลดอัตราภาษีจะเกิดผลทั้งต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีและบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องกับสินค้าหรือบริการนั้น แต่ผู้ที่เกี่ยวข้องโดยตรงคือผู้มีหน้าที่เสียภาษีเพราะอัตราภาษีคือตัวแปรที่ทำให้ต้องเสียภาษีมากหรือน้อยนั่นเอง

¹⁹ ประภาศ คงเอียด, *อ้าวแล้วเชิงอรรถที่2*, น.199-200.

²⁰ *เพ็ญอ้าว*, น.200.

(3) การคืนภาษี²¹ การคืนภาษีอาจกระทำได้ทั้งต่อบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีหรือบุคคลอื่นก็ได้ เช่น สินค้าที่เสียภาษีไปแล้ว ถ้าผู้ประกอบการจะส่งสินค้านั้นออกนอกราชอาณาจักรก็มีสิทธิขอคืนภาษีได้ การคืนภาษีในกรณีนี้จึงเป็นการคืนให้แก่ผู้ประกอบการ แต่ถ้าสินค้านั้นได้ขายให้แก่บุคคลอื่นไปแล้ว ถ้าบุคคลนั้นจะส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรก็ย่อมมีสิทธิขอคืนภาษีได้เช่นเดียวกัน ซึ่งทั้งสองกรณีนี้จะต้องปฏิบัติตามความในมาตรา 100²² แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527

(4) การลดหย่อนภาษี การลดหย่อนภาษีนั้นโดยทั่วไปจะเป็นการลดหย่อนให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี เพื่อให้ภาระภาษีของบุคคลนั้นลดน้อยลงซึ่งอาจกระทำได้หลายรูปแบบ แต่การลดหย่อนภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 จะมีได้ในกรณีตามมาตรา 101²³ คือการนำภาษีสรรพสามิตที่ได้เสียไปแล้วสำหรับสินค้าที่ใช้เป็นวัตถุดิบหรือ

²¹ เฟิงอ้วง, น.200.

²² พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 100 “สินค้าที่ส่งออกนอกราชอาณาจักรหรือนำเข้าไปในเขตปลอดอากรให้ได้รับยกเว้นหรือคืนภาษีหรือลดอัตราภาษีตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง

สินค้าที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออก หรือสินค้าที่นำออกจากคลังสินค้าทัณฑ์บน คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออกแห่งหนึ่งเข้าไปในคลังสินค้าทัณฑ์บน คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออกอีกแห่งหนึ่งซึ่งได้รับยกเว้นอากรตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ให้ได้รับยกเว้นภาษีตามพระราชบัญญัตินี้

สินค้าตามวรรคหนึ่ง ถ้านำกลับเข้ามาในราชอาณาจักรหรือนำออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อการส่งออก ให้ผู้นำเข้าหรือผู้นำสินค้าออกจากเขตปลอดอากร แล้วแต่กรณี เสียภาษีตามอัตราที่ใช้อยู่ในเวลาที่นำเข้าหรือในเวลาที่นำออกจากเขตปลอดอากร แต่ถ้าเป็นกรณีลดอัตราภาษีให้นำค่าภาษีที่ชำระไว้แล้วมาหักออกได้ ทั้งนี้ เว้นแต่เป็นการนำเข้าหรือนำออกมาเพื่อส่งกลับคืนโรงงานอุตสาหกรรม คลังสินค้าทัณฑ์บน คลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร เขตปลอดอากร หรือเขตอุตสาหกรรมส่งออกอื่นตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด”

²³ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 101 “ผู้ประกอบการใดประสงค์จะขอลดหย่อนภาษีสำหรับสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวง โดยนำจำนวนเงินภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ที่ได้เสียไปแล้ว สำหรับสินค้าที่นำมาใช้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิต

ส่วนประกอบในการผลิตสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวง ไปหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียสำหรับสินค้านั้น

4.1.2 พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527

พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 เป็นกฎหมายที่กำหนดประเภทของสินค้าและบริการที่จะต้องเสียภาษี และอัตราภาษีสำหรับสินค้าและบริการดังกล่าว

4.1.2.1 โครงสร้างของพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต

(1) การกำหนดประเภทของสินค้าหรือบริการที่จัดต้องถูกจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ดังจะได้กล่าวต่อไปในหัวข้อที่ 4.2.2.2

(2) กำหนดอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บ โดยจะกำหนดอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บสำหรับสินค้าและบริการตามแต่ละประเภทไว้ ซึ่งมีการกำหนดไว้ทั้งอัตราตามมูลค่าและอัตราตามปริมาณ อย่างใดอย่างหนึ่งหรือทั้งสองอย่าง ในกรณีที่สินค้าหรือบริการใดมีการกำหนดอัตราภาษีไว้ทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณก็จะต้องคำนวณภาษีทั้งตามปริมาณและตามคุณภาพแล้วนำมาเปรียบเทียบกันโดยจะต้องเสียภาษีในอัตราที่คิดเป็นเงินสูงกว่า²⁴

(3) การกำหนดอำนาจให้อธิบดีกรมสรรพสามิตมีอำนาจในการตีความพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตตามพิกัดที่ระบุไว้ในพระราชบัญญัติพิกัดภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 นอกจากนี้แล้ว ยังมีการให้อำนาจในการออกกฎหมายของฝ่ายบริหารในการเพิ่มเติมสินค้าและบริการเข้าไปในพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตนี้ด้วย ไม่ว่าจะด้วยการออกเป็นพระราชกฤษฎีกาหรือประกาศรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

4.1.2.2 ประเภทของสินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต

สำหรับสินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติพิกัดภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ได้แก่สินค้าและบริการดังต่อไปนี้

- (1) น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน
- (2) เครื่องดื่ม
- (3) เครื่องไฟฟ้า
- (4) แก้วและเครื่องแก้ว
- (5) รถยนต์

สินค้ามาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียสำหรับสินค้านั้น ให้ยื่นคำร้องและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

คำวินิจฉัยของอธิบดีเกี่ยวกับจำนวนเงินภาษีที่ขอลดหย่อนให้เป็นที่สุด

²⁴ มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527.

- (6) เรือ
- (7) ผลิตภัณฑ์เครื่องหอมและเครื่องสำอาง
- (8) สินค้าอื่นๆ
- (9) สถานบริการ

สำหรับสินค้าและบริการทั้ง 9 ประเภทนี้ ในแต่ละประเภทก็จะมีกำหนดตัวสินค้าและบริการย่อยลงไปอีกตามแต่ละพิกัดสินค้าและบริการ นอกจากนี้แล้วภาษีสรรพสามิตยังใช้บังคับจัดเก็บกับสินค้าประเภทเครื่องดื่มแอลกอฮอล์และผลิตภัณฑ์ยาสูบ ซึ่งมีบัญญัติไว้เป็นบทบัญญัติต่างหากแยกออกจากพระราชบัญญัติพิกัดภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527

4.1.3 การเสียภาษีสรรพสามิตสำหรับเครื่องดื่ม

แม้ในปัจจุบันนี้ กฎหมายภาษีสรรพสามิตจะไม่ได้ครอบคลุมถึงสินค้าและบริการประเภทอาหาร แต่สำหรับเครื่องดื่มนั้น ถือเป็นสินค้าตามพระราชบัญญัติพิกัดภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งการเสียภาษีสำหรับสินค้าประเภทเครื่องดื่มนั้นจะเป็นไปตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต

4.1.3.1 ความเป็นมาของการจัดเก็บภาษี

การจัดเก็บภาษีสำหรับเครื่องดื่มนั้น แต่เดิมก่อนที่จะมีการจัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 และพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 เครื่องดื่มถูกจัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษีเครื่องดื่ม พ.ศ. 2495 ซึ่งต่อมาได้ถูกยกเลิกและใช้พระราชบัญญัติภาษีเครื่องดื่ม พ.ศ.2509 แทน สำหรับเหตุผลในการจัดเก็บนั้น ตามพระราชบัญญัติภาษีเครื่องดื่ม พ.ศ.2495 ได้ระบุว่า เพื่อการควบคุมเครื่องดื่มซึ่งไม่มีแอลกอฮอล์ผสมอยู่ เฉพาะเครื่องดื่มที่บรรจุภาชนะและผนึกไว้ แต่ไม่รวมถึงน้ำธรรมดา น้ำแร่ เครื่องดื่มที่มีได้ผสมก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์และมีได้ส่งวนคุณภาพด้วยเครื่องเคมี ความร้อนหรือความเย็น ซึ่งผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกเอง น้ำนมและเครื่องดื่มซึ่งรัฐมนตรีประกาศยกเว้น ทั้งนี้เนื่องจากอุตสาหกรรมการผลิตเครื่องดื่มบรรจุภาชนะในประเทศเป็นปึกแผ่นเพียงพอที่จะไม่ต้องนำเข้าจากต่างประเทศแล้ว จึงสมควรเก็บภาษีเพื่อเป็นรายได้ของรัฐและชดเชยอากรขาเข้าที่จะขาดไป โดยยกเว้นเครื่องดื่มที่จำเป็นบางประเภทเพื่อมิให้เดือดร้อนต่อผู้บริโภค²⁵ สำหรับเหตุผลดั้งเดิมนั้นเมื่อพิจารณาจะเห็นได้ว่าความมุ่งหมายที่จัดเก็บภาษีจากสินค้าประเภทนี้ เนื่องจากต้องการรายได้และควบคุมการบริโภคสินค้าที่ไม่มีความจำเป็นต้องใช้ในชีวิตประจำวัน ซึ่งพิเคราะห์เหตุผลหลักแล้วการจัดเก็บลักษณะนี้อาจมีผลในเชิงที่ไม่ส่งเสริมต่อการประกอบอุตสาหกรรม ทั้งนี้เมื่อมีการปรับโครงสร้างกฎหมายภาษีสรรพสามิตในปี พ.ศ.2527 ด้วยการนำสินค้าที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติแต่ละฉบับมารวมไว้ในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต

²⁵ จิตธาดา ธนโสภณ, *อ้าวแล้วเชิงอรรถที่ 4*, น.54.

พ.ศ. 2527 โดยให้เหตุผลว่า “เนื่องจากในการจัดเก็บภาษีจากสินค้าประเภทหนึ่ง ในปัจจุบันกรมสรรพสามิตต้องอาศัยกฎหมายฉบับหนึ่งโดยเฉพาะ ทั้งๆที่สินค้าเหล่านี้มีวิธีการจัดเก็บภาษีที่คล้ายคลึงกัน ทำให้เป็นที่ยุ่งยากต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีและผู้มีหน้าที่จัดเก็บ นอกจากนี้ ยังเป็นการไม่สะดวกต่อการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีหรือการจัดเก็บภาษีสำหรับสินค้าประเภทอื่นเพิ่มขึ้นเพราะแต่ละครั้งจะต้องออกกฎหมายใหม่หนึ่งฉบับสำหรับสินค้าหนึ่งประเภท สมควรรวบรวมกฎหมายว่าด้วยภาษีต่างๆซึ่งกรมสรรพสามิตเป็นผู้จัดเก็บที่มีวิธีการจัดเก็บคล้ายคลึงกันไว้ด้วยกัน จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้”²⁶ จะเห็นได้ว่านอกจากเหตุผลที่กำหนดไว้แต่เดิมแล้ว ไม่มีการให้เหตุผลใหม่เกี่ยวกับการจัดเก็บสินค้าประเภทเครื่องดื่มที่มีความมุ่งหมายใดที่จัดเก็บนอกจากเพื่อรายได้และควบคุมการบริโภคเพราะเป็นสิ่งที่ไม่มีความจำเป็นต่อการดำรงชีพ

4.1.3.2 ลักษณะของเครื่องดื่มที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต

(1) เครื่องดื่มที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต

จากพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ได้กำหนดความหมายของเครื่องดื่มไว้ดังนี้

“เครื่องดื่ม” หมายความว่า สิ่งซึ่งตามปกติใช้เป็นเครื่องดื่มได้โดยไม่ต้องเจือปนและไม่มีแอลกอฮอล์ โดยจะมีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วยหรือไม่ก็ตาม อันบรรจุอยู่ในภาชนะและผนึกไว้ เช่น น้ำแร่ น้ำหวาน น้ำผลไม้ น้ำพืชผัก และน้ำโซดา เป็นต้น และให้หมายความรวมถึงเครื่องดื่มที่ทำหรือบรรจุหรือได้จากเครื่องขยายเครื่องดื่มไม่ว่าจะขายด้วยวิธีใด แม้จะไม่ได้บรรจุภาชนะและผนึกไว้ แต่ไม่รวมถึง

- (1) น้ำหรือน้ำแร่ตามธรรมชาติ
- (2) น้ำกลั่นหรือน้ำกรองสำหรับดื่มโดยไม่ต้องปรุงแต่ง
- (3) เครื่องดื่มซึ่งผู้ผลิตได้ผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะ อันมิได้มีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วย ทั้งมิได้ส่งวนคุณภาพด้วยเครื่องเคมี
- (4) นํ้านมจืด นํ้านมอื่นๆ ไม่ว่าจะปรุงแต่งหรือไม่ ทั้งนี้ ตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยอาหาร
- (5) เครื่องดื่มตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา”

จากนิยามดังกล่าว ทำให้เครื่องดื่มที่จะต้องเสียภาษีสรรพสามิต มีองค์ประกอบดังต่อไปนี้²⁷

- 1) เป็นสิ่งซึ่งตามปกติใช้เป็นเครื่องดื่มได้โดยไม่ต้องเจือปน กล่าวคือจะต้องเป็นสิ่งซึ่งตามสภาพสามารถใช้ดื่มได้ทันทีโดยไม่ต้องเจือปนกับสิ่งอื่น เช่น น้ำหวานหรือน้ำ

²⁶ หมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527

²⁷ ประกาศ คงเอียด, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 2, น.47.

ผลไม้โดยทั่วไป แต่ถ้าเป็นน้ำหวานเข้มข้น (Syrup) โดยทั่วไปแล้วจะไม่ใช้ตีในสภาพที่ยังเป็นน้ำหวานเข้มข้นอยู่แต่จะต้องนำไปผสมกับน้ำให้เจือจางลงก่อน จึงไม่ถือเป็นเครื่องตี สำหรับถ้อยคำที่ว่า “ตามปกติใช้เป็นเครื่องตีได้โดยไม่ต้องเจือปน” จะต้องเป็นกรณีที่ตามปกติวิสัยวิญญูชนทั่วไปได้ใช้เป็นเครื่องตีโดยไม่ต้องเจือปน แต่ถ้าบุคคลหนึ่งบุคคลใดตีมน้ำหวานในสภาพเข้มข้นอันเป็นปกติวิสัยส่วนตัวของบุคคลนั้นเอง ย่อมไม่ถือว่าเป็นปกติวิสัยของบุคคลทั่วไป จึงไม่ทำให้สิ่งนั้นเป็นเครื่องตีตามกฎหมาย

2) เป็นสิ่งซึ่งจะต้องไม่มีแอลกอฮอล์ ซึ่งเครื่องตีตามพระราชบัญญัติพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิตจะต้องเป็นเครื่องตีที่ไม่มีแอลกอฮอล์เจือปนอยู่ ซึ่งหากเครื่องตีนั้นมีแอลกอฮอล์ผสมอยู่ด้วย ก็อาจจะเป็นสุราตามความหมายของคำว่า “สุรา” ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493²⁸ ซึ่งจะไม่ถือเป็นเครื่องตีตามพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิต

3) สิ่งที่เป็นเครื่องตีนั้นจะมีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วยหรือไม่ก็ได้ซึ่งกฎหมายกำหนดไว้ชัดเจนว่าเครื่องตีไม่ว่าจะมีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วยหรือไม่ก็ตาม ก็ย่อมถือว่าเป็นเครื่องตีตามกฎหมาย

4) เครื่องตีจะต้องมีลักษณะบรรจุอยู่ในภาชนะและผนึกไว้จากองค์ประกอบข้อนี้แสดงให้เห็นว่าเครื่องตีที่จะถือเป็นเครื่องตีตามพระราชบัญญัติพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 นี้ จะต้องมีลักษณะบรรจุอยู่ในภาชนะและผนึกไว้ ดังนั้น เครื่องตีที่ได้บรรจุไว้ในภาชนะแต่ไม่ได้ผนึกก็ไม่ถือเป็นเครื่องตีตามพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิต ซึ่งการผนึกนี้อาจเกิดจากการใช้ฝาปิดภาชนะ หรือกระทำการอย่างอื่นที่เป็นผลให้เครื่องตีนั้นอยู่ในภาชนะอย่างมิดชิดก็ได้

5) เครื่องตีที่ทำหรือบรรจุหรือได้จากเครื่องขายเครื่องตี เครื่องตีที่ทำหรือบรรจุหรือได้จากเครื่องขายเครื่องตีนั้นไม่จำเป็นต้องบรรจุภาชนะและผนึกไว้ก็ย่อมถือเป็นเครื่องตีตามกฎหมาย กล่าวคือถ้าเป็นเครื่องตีที่ทำหรือบรรจุหรือได้จากเครื่องตีตามปกติทั่วไปจะขายปลีกให้กับผู้บริโภคโดยตรง แม้จะออกมาโดยไม่ได้บรรจุภาชนะ เช่น ผู้ซื้อนำภาชนะมาบรรจุเองหรือใช้ภาชนะของผู้ขายแต่มีได้ผนึกไว้ ตัวอย่างเช่น เครื่องขายน้ำอัดลมตามร้านสะดวกซื้อหรือห้างสรรพสินค้า กฎหมายก็กำหนดให้ถือเป็นเครื่องตี มีข้อสังเกตว่าเครื่องตีนั้นอาจเกิดจากการผสมขึ้นภายในเครื่อง เช่น ใช้น้ำหวานเข้มข้นไปผ่านกระบวนการในเครื่องเพื่อให้ออกมาเป็นเครื่องตี กรณีนี้จึงเป็นการทำจากสิ่งที่มีใช้เครื่องตีให้เป็นเครื่องตี ซึ่งอยู่ในความหมายที่ว่าทำหรือได้จากเครื่องขายเครื่องตี หรืออาจจะเป็นการนำเครื่องตีที่สำเร็จรูปที่ยังมิได้บรรจุภาชนะและผนึกไว้ไปบรรจุอยู่ในเครื่องขายเครื่องตีก็ได้ ซึ่งจะอยู่ในความหมายที่ว่าบรรจุเครื่องขายเครื่องตี จึงสรุปได้

²⁸ พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 มาตรา 4

ว่า เครื่องดื่มจากเครื่องขายเครื่องดื่มจึงอาจเป็นเครื่องดื่มสำเร็จรูปก่อนการบรรจุในเครื่องขายเครื่องดื่ม หรืออาจจะเป็นเครื่องดื่มที่เกิดจากการ ผลิตโดยเครื่องขายเครื่องดื่มนั่นเองก็ได้

(2) สิ่งที่ไม่ถือเป็นเครื่องดื่มที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต²⁹

พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ในส่วนของความหมายของเครื่องดื่ม ได้มีการกำหนดข้อยกเว้นของสิ่งที่ไม่ถือเป็นเครื่องดื่ม แม้จะเข้าองค์ประกอบของเครื่องดื่มตามความหมายในพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ก็ตาม ซึ่งได้แก่เครื่องดื่มดังต่อไปนี้

1) น้ำหรือน้ำแร่ตามธรรมชาติซึ่งจะต้องเป็นสิ่งที่ได้มาจาก ธรรมชาติ หากมิใช่สิ่งที่ได้ตามธรรมชาติ เช่นเป็นน้ำแร่ที่ผลิตขึ้นก็ถือว่าเป็นเครื่องดื่มตามกฎหมาย

2) น้ำกลั่นหรือน้ำกรองสำหรับดื่มโดยไม่ต้องปรุงแต่ง ดังนั้น ถ้า เป็นน้ำกลั่นหรือน้ำกรองสำหรับดื่มแต่มีการปรุงแต่ง ไม่ว่าจะเป็นการปรุงแต่งรส กลิ่น หรือสี ก็ย่อม ถือเป็นเครื่องดื่มตามกฎหมาย

3) เครื่องดื่มซึ่งผู้ผลิตได้ผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะอันมิได้ มีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วย ทั้งนี้ได้สงวนคุณภาพด้วยเครื่องเคมี โดยที่เครื่องดื่มซึ่งผู้ผลิตได้ผลิต ขึ้นเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะที่เห็นได้โดยทั่วไป คือการขายน้ำผลไม้คั้นที่คั้นและขายโดยผู้ผลิตซึ่งทำ และขายให้กับผู้บริโภคโดยตรง อย่างไรก็ตามมีข้อสังเกตว่า เครื่องดื่มซึ่งผู้ผลิตได้ผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะอันมิได้มีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วยนี้ ไม่ว่าจะมีการบรรจุภาชนะและผนึกไว้หรือไม่ก็ตาม ก็ไม่ถือว่าเป็นเครื่องดื่มตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต แต่อย่างไรก็ดี หากเป็นกรณีที่ 1)ผู้ผลิตได้ผลิตเครื่องดื่มดังกล่าวขึ้นและขายส่งให้แก่ผู้อื่นอีกทอดหนึ่งเพื่อนำไปขายปลีก ก็จะไม่ต้องด้วยข้อยกเว้นที่จะไม่ถือว่าเป็นเครื่องดื่ม รวมถึงกรณีที่ 2)เป็นเครื่องดื่มซึ่งผู้ผลิตได้ผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะแต่เครื่องดื่มนั้นมิได้มีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์รวมอยู่ด้วย หรือมีการสงวนคุณภาพด้วยเครื่องเคมี เช่นการผสมสารแต่งสีแต่งกลิ่น หรือผสมสารกันบูด เป็นต้น ก็จะไม่ได้รับยกเว้นที่จะไม่ถือว่าเป็นเครื่องดื่มเช่นเดียวกัน หากเข้ากรณีตาม 1) และ 2) ก็จะถือเป็นเครื่องดื่มตามกฎหมายพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต

4) น้านมจืด น้านมอื่นๆ ไม่ว่าจะปรุงแต่งหรือไม่ ทั้งนี้ ตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยอาหาร ซึ่ง น้านมจืด น้านมอื่นๆ นั้น กฎหมายมิให้ถือว่าเป็นเครื่องดื่มไม่ว่าจะปรุงแต่งหรือไม่ สำคัญคือต้องเป็นไปตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยอาหาร ซึ่งกฎหมายว่าด้วยอาหารที่กำหนดมาตรฐานของเรื่องนี้ไว้ ได้แก่กรณีของประกาศกระทรวงสาธารณสุขฉบับต่างๆ ที่ออกมาโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติอาหาร พ.ศ.2522 เช่นประกาศ

²⁹ ประกาศ คงเอียด, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 2*, น.49.

กระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 198) พ.ศ.2543 เกี่ยวกับนมถั่วเหลือง ประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 350) พ.ศ.2556 เกี่ยวกับนมข้น ประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 351) พ.ศ.2556 เกี่ยวกับนมปรุงแต่ง ประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 352) พ.ศ.2556 ประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 353) พ.ศ.2556 เป็นต้น

5) เครื่องดื่มตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา ซึ่งกรณีนี้เป็นเรื่องที่กฎหมายให้อำนาจแก่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังในการใช้มาตรการทางบริหาร ในกรณีที่มีความจำเป็นและเห็นว่าสิ่งที่เป็นเครื่องดื่มนั้นไม่ควรที่จะต้องรับภาระภาษีสรรพสามิต โดยประกาศกำหนดให้สิ่งนั้นไม่ถือเป็นเครื่องดื่ม ซึ่งผลของการนี้ จะทำให้เครื่องดื่มตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศนั้น เป็นเครื่องดื่มที่ไม่อยู่ในบังคับของกฎหมายภาษีสรรพสามิต ส่งผลให้ผู้ผลิตเครื่องดื่มดังกล่าวก็จะมีหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต

4.1.3.3 ประเภทของเครื่องดื่มที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต

สำหรับประเภทของเครื่องดื่มที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตนี้ จะ เป็นไปตามพระราชบัญญัติพิกัดภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ซึ่งกำหนดพิกัดของเครื่องดื่มไว้ที่ตอนที่ 2 ของอัตราภาษีสรรพสามิตซึ่งระบุไว้ท้ายพระราชบัญญัติพิกัดภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ดังมีรายละเอียดต่อไปนี้³⁰

(1) พิกัดประเภทที่ 02.01 ซึ่งได้แก่ น้ำแร่เทียม น้ำโซดาและน้ำอัดลมที่ไม่เติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานอื่นๆ และไม่ปรุงกลิ่นรส สำหรับองค์ประกอบที่สำคัญของเครื่องดื่มตามพิกัดประเภทที่ 02.01 นี้ คือ

- 1) น้ำแร่เทียม
- 2) น้ำโซดา
- 3) น้ำอัดลม

โดยองค์ประกอบที่สำคัญของเครื่องดื่มทั้ง 3 ชนิดนี้ จะต้องไม่เติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานอื่นๆ และไม่ปรุงกลิ่นรสด้วยจึงจะเป็นเครื่องดื่มตามพิกัดที่ 02.01

(2) พิกัดประเภทที่ 02.02 ซึ่งได้แก่ น้ำแร่และน้ำอัดลมที่เติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานอื่นๆ หรือที่ปรุงกลิ่นรส และเครื่องดื่มอื่นๆ ที่ไม่มีแอลกอฮอล์ แต่ไม่รวมถึงน้ำผลไม้หรือน้ำพืชผักตามประเภทที่ 02.03 ซึ่งองค์ประกอบที่สำคัญของเครื่องดื่มตามพิกัดประเภทที่ 02.02 คือ

1) น้ำแร่และน้ำอัดลม ซึ่งน้ำแร่ในที่นี้หมายความรวมทั้งน้ำแร่ตามธรรมชาติและน้ำแร่เทียม ซึ่งน้ำแร่และน้ำอัดลมดังกล่าวนี้จะต้องมีการเติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานอื่นๆหรือปรุงกลิ่นรสด้วย ดังนั้น น้ำแร่ตามธรรมชาติซึ่งไม่ถือเป็นเครื่องดื่มตามพิกัดอัตราภาษี

³⁰ เฟิงฮ้าง, น.50-52.

สรรพสามิต หากน้ำแร่ตามธรรมชาติดังกล่าวได้มีการนำไปเติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานอื่นๆ หรือปรุงกลิ่นรสด้วย ก็จะทำให้พ้นสภาพจากการเป็นน้ำแร่ตามธรรมชาติ และถือเป็นเครื่องดื่มตามพิกัดที่ 02.02

2) เครื่องดื่มอื่นๆ ที่ไม่มีแอลกอฮอล์ หมายความว่าถึงเครื่องดื่มใดๆก็ตามที่ไม่เข้าพิกัดที่ 02.01 และมีใช้น้ำแร่และน้ำอัดลมที่เติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานอื่นๆ หรือที่ปรุงกลิ่นรสตามพิกัดที่ 02.02 ถ้าเป็นเครื่องดื่มอื่นๆ ที่ไม่มีแอลกอฮอล์ก็จะเข้าพิกัดที่ 02.02 เช่นเดียวกัน แต่เครื่องดื่มที่ไม่มีแอลกอฮอล์ดังกล่าวนี้กฎหมายก็ได้กำหนดมิให้รวมถึงน้ำผลไม้และน้ำพืชผักซึ่งจะเป็นเครื่องดื่มตามพิกัดที่ 02.03

(3) ประเภทที่ 02.03 ได้แก่ น้ำผลไม้ (รวมถึงเกรปมัสต์) และน้ำพืชผักที่ไม่ได้หมักและไม่เติมสุรา ไม่ว่าจะเติมน้ำตาล หรือสารทำให้หวานอื่นๆ หรือไม่ก็ตาม ซึ่งเครื่องดื่มตามพิกัดนี้ จะต้องเป็นน้ำผลไม้ (รวมถึงเกรปมัสต์) และน้ำพืชผัก ซึ่งไม่มีการหมักและไม่เติมสุรา ดังนั้น ถ้ามีการหมักหรือเติมสุราก็จะไม่เป็นเครื่องดื่มตามพิกัดนี้ ส่วนการเติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานอื่นๆ ไม่ว่าจะมีการเติมหรือไม่ก็ถือว่าเป็นเครื่องดื่มตามพิกัดดังกล่าวนี้

(4) ประเภทที่ 02.90 ซึ่งได้แก่ เครื่องดื่มอื่นๆ ตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดให้เป็นเครื่องดื่มที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมายได้ด้วย ซึ่งเป็นการให้อำนาจฝ่ายบริหารที่จะพิจารณาแนวทางในการจัดเก็บภาษีสำหรับเครื่องดื่มอื่นๆ ได้ด้วย

นอกจากสินค้าเครื่องดื่มที่กำหนดไว้ตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตทั้ง 4 ประเภทตามที่กล่าวมานี้ อธิบดีกรมสรรพสามิตได้ออกคำวินิจฉัยพิกัดเกี่ยวกับสินค้าเครื่องดื่มไว้ดังนี้

- ให้สินค้าเครื่องดื่มรังกที่ทำจากรังนกธรรมชาติ ที่มีปริมาณเนื้อรังนกต่ำกว่าร้อยละ 50 โดยน้ำหนักเปียกจัดเข้าพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ในประเภทที่ 02.01³¹

- ให้สินค้าซึ่งมีลักษณะเป็นเกล็ดน้ำแข็งไม่เป็นสินค้า “เครื่องดื่ม” ในตอนที่ 2 ของพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ท้ายพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527³²

4.1.3.4 อัตราภาษีของเครื่องดื่ม

สำหรับอัตราภาษีของเครื่องดื่มที่จะต้องเสียภาษีสรรพสามิตนี้ จะเป็นไปตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ซึ่งสำหรับสินค้าตามพิกัดประเภทที่ 02.02 และ 02.03 ได้มีประกาศ

³¹ คำสั่งกรมสรรพสามิต ที่ 156/2534 เรื่อง คำวินิจฉัยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตเกี่ยวกับสินค้าเครื่องดื่มรังกที่ทำจากรังนกธรรมชาติ ลงวันที่ 11 มิถุนายน พ.ศ.2534

³² คำสั่งกรมสรรพสามิต ที่ 433/2538 เรื่อง คำวินิจฉัยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตเกี่ยวกับสินค้าซึ่งมีลักษณะเป็นเกล็ดน้ำแข็ง ลงวันที่ 4 ธันวาคม พ.ศ.2538

กระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 41) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม พ.ศ. 2540 โดยอัตราภาษีสำหรับเครื่องดื่มนี้จะมีทั้งอัตราตามมูลค่าและอัตราตามปริมาณ ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

(1) พิกัดประเภทที่ 02.01 ซึ่งได้แก่ น้ำแร่เทียม น้ำโซดาและน้ำอัดลมที่ไม่เติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานอื่นๆ และไม่ปรุงกลีนิรส

1. บรรจุภาชนะซึ่งมีปริมาตรไม่เกิน 440 ลูกบาศก์เซนติเมตร มีอัตราภาษีตามมูลค่าในอัตราร้อยละ 25 และอัตราตามปริมาณ หน่วยละ 77 สตางค์ (0.77บาท)
2. บรรจุภาชนะซึ่งมีปริมาตรเกิน 440 ลูกบาศก์เซนติเมตร มีอัตราภาษีตามมูลค่าในอัตราร้อยละ 25 ส่วนอัตราตามปริมาณ พิจารณาจากปริมาตร กล่าวคือมีหน่วยปริมาตร 440 ลูกบาศก์เซนติเมตร เศษของ 440 ลูกบาศก์เซนติเมตร ให้นำเป็น 440 ลูกบาศก์เซนติเมตร คิดเป็นหน่วยละ 77 สตางค์ (0.77 บาท)
3. เครื่องดื่มที่ทำหรือบรรจุหรือได้จากเครื่องขยายเครื่องดื่ม มีอัตราภาษีตามมูลค่าในอัตราร้อยละ 25 ส่วนอัตราตามปริมาณ พิจารณาจากปริมาตร กล่าวคือมีหน่วยปริมาตร 440 ลูกบาศก์เซนติเมตร เศษของ 440 ลูกบาศก์เซนติเมตร ให้นำเป็น 440 ลูกบาศก์เซนติเมตร คิดเป็นหน่วยละ 77 สตางค์ (0.77 บาท)

(2) พิกัดประเภทที่ 02.02 ซึ่งได้แก่ น้ำแร่และน้ำอัดลมที่เติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานอื่นๆ หรือที่ปรุงกลีนิรส และเครื่องดื่มอื่นๆ ที่ไม่มีแอลกอฮอล์ แต่ไม่รวมถึงน้ำผลไม้หรือน้ำพืชผักตามประเภทที่ 02.03

1. บรรจุภาชนะซึ่งมีปริมาตรไม่เกิน 440 ลูกบาศก์เซนติเมตร มีอัตราภาษีตามมูลค่าในอัตราร้อยละ 20 และอัตราตามปริมาณ หน่วยละ 45 สตางค์ (0.45บาท)
2. บรรจุภาชนะซึ่งมีปริมาตรเกิน 440 ลูกบาศก์เซนติเมตร มีอัตราภาษีตามมูลค่าในอัตราร้อยละ 20 ส่วนอัตราตามปริมาณ พิจารณาจากปริมาตร กล่าวคือมีหน่วยปริมาตร 440 ลูกบาศก์เซนติเมตร เศษของ 440 ลูกบาศก์เซนติเมตร ให้นำเป็น 440 ลูกบาศก์เซนติเมตร คิดเป็นหน่วยละ 45 สตางค์ (0.45 บาท)
3. เครื่องดื่มที่ทำหรือบรรจุหรือได้จากเครื่องขยายเครื่องดื่ม มีอัตราภาษีตามมูลค่าในอัตราร้อยละ 20 ส่วนอัตราตามปริมาณ พิจารณาจากปริมาตร กล่าวคือมีหน่วยปริมาตร 440 ลูกบาศก์เซนติเมตร เศษของ 440 ลูกบาศก์เซนติเมตร ให้นำเป็น 440 ลูกบาศก์เซนติเมตร คิดเป็นหน่วยละ 45 สตางค์ (0.45 บาท)

(3) ประเภทที่ 02.03 ได้แก่ น้ำผลไม้ น้ำพืชผัก

กรณีเป็นน้ำผลไม้(รวมถึงเกรปส์) และน้ำพืชผักที่ไม่ได้หมักและไม่เติมสุราไม่ว่าจะเติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานอื่นๆหรือไม่ก็ตาม จะมีอัตราภาษีทั้งตามมูลค่า และตามปริมาณเช่นเดียวกับเครื่องดื่มในพิกัดประเภทที่ 02.02

แต่อย่างไรก็ดี สำหรับเครื่องดื่มในพิกัดประเภทที่ 02.02 และพิกัดประเภทที่ 02.03 ได้มีประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 41) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2540 ออกมาลดอัตราภาษีทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณ กล่าวคือ เครื่องดื่มในพิกัดประเภทที่ 02.02 ลดอัตราภาษีลง โดยอัตราตามปริมาณลงเหลือหน่วยละ 37 สตางค์(0.37บาท) ซึ่งรวมถึงเครื่องดื่มตามประเภทที่ 02.03 ด้วย และในส่วนของน้ำผลไม้ น้ำพืชผักนั้น หากมีส่วนผสมตามที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนดและต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพสามิตก่อน จะมีการลดอัตราภาษีทั้งอัตราตามมูลค่าและอัตราตามปริมาณลง เหลืออัตราตามมูลค่าร้อยละ 4 และอัตราตามปริมาณเหลือหน่วยละ 11 สตางค์ (0.11บาท)

4.1.3.5 เครื่องดื่มที่ได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิต

ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ได้มีการกำหนดยกเว้นภาษีสรรพสามิตให้กับเครื่องดื่มบางประเภท ซึ่งได้แก่เครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก อันเป็นเครื่องดื่มตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ประเภทที่ 02.03 ซึ่งเป็นการยกเว้นโดยอาศัยอำนาจตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 27) ลงวันที่ 30 ธันวาคม พ.ศ.2534 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 41) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม พ.ศ.2540 ซึ่งเป็นการออกประกาศโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 103 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527³³ สำหรับหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีสรรพสามิตเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผักนี้ จะเป็นไปตาม ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่องหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีสรรพสามิตเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก ลงวันที่ 29 มกราคม พ.ศ.2551 ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

³³ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต, มาตรา 103 บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศหรือเพื่อความผาสุกของประชาชน รัฐมนตรีโดยอนุมัติของคณะรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศลดอัตรา หรือยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าหรือบริการใดๆได้ ทั้งนี้ จะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขไว้ด้วยก็ได้

การลดอัตราหรือยกเว้นภาษี การยกเลิกหรือแก้ไขการลดอัตราหรือยกเว้นภาษี ตลอดจนหลักเกณฑ์และเงื่อนไข ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

(1) ความหมายของเครื่องตีประเภตน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก

สำหรับประกาศประกาศกรมสรรพสามิต เรื่องหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีสรรพสามิตเครื่องตีน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก ลงวันที่ 29 มกราคม พ.ศ.2551 ได้ให้ความหมายของเครื่องตีประเภตน้ำผลไม้และน้ำพีชผักไว้ดังนี้

“เครื่องตีประเภตน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก หมายความว่า เครื่องตีประเภตน้ำผลไม้และน้ำพีชผักที่ทำจากผลไม้หรือพีชผัก ซึ่งไม่มีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์ ทั้งนี้ ต้องไม่ใช่เครื่องตีที่มีส่วนผสมของสารที่ให้พลังงาน อาทิเช่น ทอรีน อินโนซิทอล หรือกลูโคโรโนแลกโตน เป็นต้น”

อย่างไรก็ตามข้อสังเกตว่า ความหมายของเครื่องตีดังกล่าวนี้ได้เปลี่ยนไปจากประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง การยกเว้นภาษีเครื่องตีน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก ลงวันที่ 25 พฤศจิกายน พ.ศ. 2545 ซึ่งต่อมาประกาศฉบับดังกล่าวถูกยกเลิกโดยประกาศกรมสรรพสามิต เรื่องหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีสรรพสามิตเครื่องตีน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก ลงวันที่ 29 มกราคม พ.ศ.2551 ซึ่งในประกาศฉบับลงวันที่ 25 พฤศจิกายน พ.ศ.2545 นี้ ได้มีการให้ความหมายของคำว่าเครื่องตีประเภตน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก ไว้ในข้อ 2 ของประกาศฉบับดังกล่าวที่ถูกยกเลิกไปดังมีข้อความต่อไปนี้

“เครื่องตีประเภตน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก” หมายความว่า เครื่องตีประเภตน้ำผลไม้และน้ำพีชผักสด และเครื่องตีประเภตน้ำผลไม้และน้ำพีชผักอื่นๆ

“เครื่องตีประเภตน้ำผลไม้และน้ำพีชผักสด” หมายความว่า เครื่องตีประเภตน้ำผลไม้และน้ำพีชผักที่ทำมาจากผลไม้และพีชผัก ที่สดหรือแห้งแล้ว และมีได้ใช้สิ่งใดสิ่งหนึ่งดังต่อไปนี้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิต

(1) น้ำผลไม้หรือน้ำพีชผักเข้มข้น (Juice and vegetable concentrate)

(2) หัวน้ำเชื้อเข้มข้น (Concentrate)

(3) น้ำหวานเข้มข้น (Syrup)

(4) วัตถุดิบชนิดผง (Powder)

(5) สารสกัดเข้มข้น (Extract)

“เครื่องตีประเภตน้ำผลไม้และน้ำพีชผักอื่นๆ” หมายความว่า เครื่องตีประเภตน้ำผลไม้และน้ำพีชผักอื่นๆ นอกจากเครื่องตีประเภตน้ำผลไม้และน้ำพีชผักสด

(2) คุณสมบัติของเครื่องตีที่จะได้รับยกเว้นภาษี

เครื่องตีที่จะได้รับยกเว้นภาษี จะเป็นไปตามหลักเกณฑ์ในข้อ 3 ของประกาศฯ ฉบับลงวันที่ 29 มกราคม พ.ศ.2551 ซึ่งจะต้องมีคุณสมบัติดังต่อไปนี้

1) เป็นเครื่องดื่มน้ำที่มีรายชื่อประเภทเครื่องดื่มน้ำและอัตราส่วนผสมตามที่กำหนดในบัญชีอัตราส่วนผสมของเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพีชผักที่ขายประกาศนี้ ซึ่งบัญชีอัตราส่วนผสมของเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพีชผักนี้ในปัจจุบันได้กำหนดประเภทเครื่องดื่มน้ำที่ 111 ลำดับ โดยมีการกำหนดอัตราส่วนผสมของน้ำผลไม้และน้ำพีชผักต่อปริมาตรสุทธิของเครื่องดื่มน้ำหลายอัตรา โดยมีอัตราสูงสุดอยู่ที่ร้อยละ 10 ตามบัญชีอัตราส่วนผสมของเครื่องดื่มน้ำตามประกาศกรมสรรพสามิตฯดังกล่าว

2) เป็นเครื่องดื่มน้ำที่มีสี กลิ่น และรสตามประเภทของผลไม้และพีชผักที่ใช้ทำเครื่องดื่มน้ำนั้น

(3) ผู้ที่มีสิทธิขอยกเว้นภาษี

ผู้ที่มีสิทธิขอยกเว้นภาษีสำหรับเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพีชผักนี้ได้แก่ ผู้ประกอบอุตสาหกรรม และผู้นำเข้า (ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 4.2.1.1) ทั้งนี้ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพีชผักมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ดังต่อไปนี้

1) จัดทะเบียนภาษีสรรพสามิต ตามมาตรา 25
2) ส่งตัวอย่างเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพีชผักที่ขอยกเว้นภาษีในปริมาณไม่น้อยกว่า 2 ลิตร พร้อมแสดงสูตรส่วนผสม และกรรมวิธีการผลิตให้กรมสรรพสามิตใช้ตรวจสอบประกอบการพิจารณาขยกเว้นภาษีสรรพสามิต

3) ส่งวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตให้กรมสรรพสามิต กรณีที่เจ้าพนักงานสรรพสามิตร้องขอ

4) ทำบัญชีประจำวัน และงบเดือนแสดงรายการเกี่ยวกับวัตถุดิบ การผลิต และการจำหน่ายสินค้า ตามมาตรา 112 โดยต้องจัดส่งงบเดือนดังกล่าวให้เจ้าพนักงานสรรพสามิต ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่แห่งท้องที่ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่

5) แจ้งวันเวลาทำการตามปกติ และวันเวลาหยุดทำการของโรงอุตสาหกรรม ตามมาตรา 116

6) แจ้งราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ตามมาตรา 117

(4) หน้าที่ในการแสดงรายละเอียดของเครื่องดื่มน้ำ

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่จะได้รับสิทธิยกเว้นภาษี ต้องแสดงรายละเอียดต่างๆ ที่ ภาษนะบรรจุและหรือฉลากปิดภาชนะ และหรือฝาปิดภาชนะบรรจุเครื่องดื่มน้ำ ดังต่อไปนี้

1) ชื่อผู้ประกอบอุตสาหกรรม หรือ ผู้นำเข้า

2) สถานที่ตั้งโรงอุตสาหกรรมหรือสถานประกอบการของผู้นำเข้า

3) ชื่อเครื่องตีม้น้ำผลไม้และน้ำพีชผัก ซึ่งตรงกับประเภทของน้ำผลไม้ และน้ำพีชผักหลักที่ใช้ทำเครื่องตีม

4) เครื่องหมายการค้า

5) ส่วนผสมหลักของเครื่องตีม (โดยคำนวณเป็นร้อยละต่อปริมาตรสุทธิของเครื่องตีม)

6) ปริมาตรสุทธิ

7) วัน เดือน ปี ที่ผลิต และที่หมดอายุ หรือที่ควรบริโภคก่อน

(5) การปฏิบัติเพื่อให้ได้รับสิทธิยกเว้นภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่จะได้รับสิทธิยกเว้นภาษี ให้ยื่นคำขอยกเว้นภาษี ดังนี้

1) กรณีผลิตในราชอาณาจักร ให้ยื่นคำขอยกเว้นภาษี ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่แห่งท้องที่ที่โรงอุตสาหกรรมตั้งอยู่

2) กรณีนำเข้า ให้ยื่นคำขอยกเว้นภาษี ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่แห่งท้องที่ที่ด่านศุลกากรตั้งอยู่ เว้นแต่การนำเข้าผ่านด่านศุลกากรที่ตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร และมีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร ให้ยื่นคำขอยกเว้นภาษี ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่แห่งท้องที่ที่สำนักงานตั้งอยู่

(6) การพิจารณาอนุมัติ

สำหรับผู้มีอำนาจในการพิจารณาอนุมัติ ได้แก่อธิบดี หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย เป็นผู้มีอำนาจอนุมัติยกเว้นภาษี ซึ่งการอนุมัตินั้น กรณีผลิตในราชอาณาจักร ให้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นคำขอยกเว้นภาษีเป็นต้นไป กรณีนำเข้า ให้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่อนุมัติให้ยกเว้นภาษีเป็นต้นไป

(7) การตรวจสอบคุณภาพเครื่องตีม

การตรวจสอบคุณภาพเครื่องตีมประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักที่ได้รับยกเว้นภาษีแล้ว ณ โรงอุตสาหกรรม ให้สรรพสามิตพื้นที่แต่ละพื้นที่มีหน้าที่เก็บตัวอย่างเครื่องตีมที่ได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิตแล้วจากโรงอุตสาหกรรมทุก 6 เดือน โดยสุ่มเก็บตัวอย่างเครื่องตีมที่มี วัน เดือน ปี ที่ผลิตคราวเดียวกัน ตัวอย่างละ 2 ชุด ชุดละ 2 ลิตร ส่งให้กรมสรรพสามิตตรวจวิเคราะห์ 1 ชุด และเก็บไว้ที่สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ไว้เป็นหลักฐานอีก 1 ชุด พร้อมจัดทำบันทึกการเก็บตัวอย่างไว้เป็นหลักฐานด้วย

การตรวจสอบคุณภาพเครื่องตีมประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักที่ได้รับยกเว้นภาษีแล้วที่วางจำหน่ายในท้องตลาด ให้สรรพสามิตพื้นที่แต่ละพื้นที่มีหน้าที่เก็บตัวอย่างเครื่องตีมที่ได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตแล้วจากท้องตลาดทุก 6 เดือน โดยการสุ่มซื้อตัวอย่างเครื่องตีมที่มี วัน เดือน ปี ที่ผลิตคราวเดียวกัน ตัวอย่างละ 2 ชุด ชุดละ 2 ลิตร ส่งให้กรมสรรพสามิต

ตรวจสอบ 1 ชุด และเก็บไว้ที่สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ไว้เป็นหลักฐานอีก 1 ชุด พร้อมจัดทำบันทึกการเก็บตัวอย่างไว้เป็นหลักฐาน

(8) มาตรการบังคับ

ในกรณีที่กรมสรรพสามิตตรวจพบว่าเครื่องดื่มที่ได้รับยกเว้นภาษีมีอัตราส่วนผสมไม่เป็นไปตามอัตราส่วนผสมตามบัญชีท้ายประกาศนี้ หรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ จะถือว่า เครื่องดื่มดังกล่าวจะไม่ได้รับยกเว้นภาษีและให้เสียภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มแล้วแต่กรณี ตั้งแต่วันที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น

4.1.3.6 การควบคุมการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

สำหรับวิธีการควบคุมการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าประเภทเครื่องดื่มนี้ ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ได้กำหนดวิธีการไว้สำหรับสินค้าประเภทเครื่องดื่มไว้ดังต่อไปนี้³⁴

(1) ใช้แสตมป์สรรพสามิต ได้แก่การใช้แสตมป์สรรพสามิตซึ่งจัดทำขึ้นหรือจัดให้มีขึ้นโดยกรมสรรพสามิตปิดบนภาชนะบรรจุสินค้าประเภทเครื่องดื่มเพื่อแสดงว่าสินค้าได้เสียภาษีสรรพสามิตแล้ว เว้นแต่ เครื่องดื่มที่ทำหรือบรรจุหรือได้จากเครื่องขยายเครื่องดื่ม และเครื่องดื่มที่ได้รับการลดอัตราภาษีตามมาตรา 103 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งได้รับอนุมัติให้ชำระภาษีภายในวันที่ 15 ของเดือนไม่ต้องใช้แสตมป์สรรพสามิต ซึ่งแสตมป์สรรพสามิตจะใช้เฉพาะประเภทสินค้าที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ประกาศกำหนดโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติมาตรา 59 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 เท่านั้น โดยผู้ประกอบการหรือผู้นำเข้าเครื่องดื่มจะต้องยื่นชำระภาษีสรรพสามิตให้ถูกต้องครบถ้วนก่อนแล้วจึงจะขอรับดวงแสตมป์สรรพสามิตไปใช้ปิดบนภาชนะบรรจุสินค้าได้

(2) ใช้เครื่องหมายแสดงการเสียภาษีจดทะเบียน เช่น การใช้จุกจิบ ฝาเกลียว ปิดบนภาชนะบรรจุสินค้าเพื่อแสดงว่าสินค้าได้เสียภาษีสรรพสามิตแล้วแทนแสตมป์สรรพสามิต โดยใช้กับสินค้าประเภทเครื่องดื่ม เว้นแต่เครื่องดื่มที่ทำหรือบรรจุหรือได้จากเครื่องขยายเครื่องดื่มและเครื่องดื่มที่ได้รับการลดอัตราภาษีตามมาตรา 103 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ซึ่งได้รับอนุมัติให้ชำระภาษีภายในวันที่ 15 ของเดือน ซึ่งเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีจดทะเบียนจะใช้เฉพาะประเภทสินค้าที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ประกาศกำหนดโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติมาตรา 59 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527

³⁴ จุมพล ริมสาคร, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต เอกสารการสอนสาขาวิชา วิทยาการจัดการ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช:หน่วยที่1-7, พิมพ์ครั้งที่4 (นนทบุรี:สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2554), น.198.

4.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม(Value Added Tax :VAT) เป็นภาษีการบริโภคที่จัดเก็บจากการขายสินค้าและบริการจากผู้ผลิตสินค้าหรือผู้บริการหรือผู้นำเข้า ซึ่งคำว่ามูลค่าเพิ่มนั้น หมายถึง มูลค่าที่ผู้ผลิต ผู้ประกอบการ บวกเพิ่มเข้าไปในต้นทุนของสินค้าหรือบริการเพื่อกำหนดเป็นราคาขายสินค้าหรือค่าบริการ คือรายได้จากการขายหักด้วยต้นทุนจากการซื้อ (มูลค่าเพิ่ม = ค่าแรง + กำไร = ผลได้ - ผลจ่าย) ซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องเสียนั้นจะคำนวณจาก ภาษีขายหักออกด้วยภาษีซื้อ ซึ่งภาษีขายคือ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ประกอบการที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เมื่อมีการขายสินค้าหรือรับค่าบริการ ส่วนภาษีซื้อนั้นคือภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ประกอบการที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นกัน ได้จ่ายให้กับผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการที่เป็นผู้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อซื้อสินค้าหรือชำระค่าบริการเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตน³⁵

4.2.1 โครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่ม³⁶

4.2.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะเป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 82 แห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

(1) ผู้ประกอบการ ซึ่งผู้ประกอบการนั้น หมายถึง บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่³⁷ ซึ่งลักษณะของผู้ประกอบการนั้นจะมีองค์ประกอบดังนี้

- 1) เป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หรือนิติบุคคล³⁸
- 2) เป็นบุคคลผู้ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ
- 3) ประกอบกิจการในราชอาณาจักร

³⁵ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, และสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 2, (กรุงเทพมหานคร : สามเจริญพาณิชย์, 2553), น.4-001.

³⁶ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, “ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,” พิมพ์ใหม่แก้ไขปรับปรุง (กรุงเทพมหานคร : เรือนแก้วการพิมพ์, 2555). น.243.

³⁷ มาตรา 77/1(5) แห่งประมวลรัษฎากร

³⁸ มาตรา 77/1(1) แห่งประมวลรัษฎากร

จากองค์ประกอบทั้งสามประการนี้ มีประเด็นสำคัญคือว่าหากบุคคลดังกล่าวมาไม่ได้ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพแล้ว ก็ไม่ถือเป็นผู้ประกอบการและไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด

(2) ผู้นำเข้า หมายถึง ผู้ประกอบหรือบุคคลอื่นซึ่งนำเข้า³⁹ สินค้าหรือบริการเข้ามาในราชอาณาจักร นอกจากนี้แล้ว การนำเข้ายังหมายความถึงการนำสินค้าที่ต้องเสียอากรขาเข้า หรือที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรออกจากเขตอุตสาหกรรมส่งออกโดยมิใช่เพื่อการส่งออกด้วย⁴⁰

(3) ผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งได้แก่บุคคลดังต่อไปนี้⁴¹

1) ตัวแทน ในกรณีที่ผู้ประกอบการอยู่นอกราชอาณาจักรและได้ขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นปกติธุระโดยมีตัวแทนอยู่ในราชอาณาจักร ซึ่งคำว่าตัวแทนนี้รวมถึงลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนในราชอาณาจักร⁴² บุคคลซึ่งทำสัญญา หรือมีหน้าที่รับผิดชอบในการเก็บรักษาสินค้า หาลูกค้า หรือทำการใดๆ อันเกี่ยวกับการประกอบกิจการในราชอาณาจักรแทนผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรด้วย⁴³

2) ผู้รับโอนสินค้าหรือผู้รับโอนสิทธิในบริการ ในกรณีที่การขายสินค้าหรือให้บริการที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ให้กับองค์การสหประชาชาติ ทบวงชำนาญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล และภายหลังได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าหรือโอนสิทธิในบริการนั้นไปให้กับบุคคลอื่น

3) ผู้ที่มีความรับผิดชอบตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร หรือผู้รับโอนสินค้า เมื่อมีการโอนสินค้า ในกรณีสินค้านำเข้าที่จำแนกไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภายหลังสินค้านั้นต้องเสียอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

4) ผู้ที่ควบเข้ากันและผู้ประกอบการใหม่ ในกรณีที่มีการควบเข้ากัน

5) ผู้โอนและผู้รับโอน ในกรณีมีการโอนกิจการ

³⁹ มาตรา 77/1 (11) แห่งประมวลรัษฎากร

⁴⁰ มาตรา 77/1(12) แห่งประมวลรัษฎากร

⁴¹ มาตรา 82/1 และ มาตรา 82/13 แห่งประมวลรัษฎากร

⁴² มาตรา 82/2 แห่งประมวลรัษฎากร

⁴³ มาตรา 77/1(7) แห่งประมวลรัษฎากร

6) ผู้ประกอบซึ่งอยู่นอกราชอาณาจักร และได้เข้ามาประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราว

7) ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการจากต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร

4.2.1.2 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้า การให้บริการ รวมถึงการนำเข้า ที่จะใช้เป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีตามอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม⁴⁴ ซึ่งตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดฐานภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ดังนี้

(1) ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการทั่วไป⁴⁵ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการรวมทั้งภาษีสรรพสามิต โดยที่มูลค่าของฐานภาษีนั้นหมายความรวมถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใดๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน

(2) ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการในกิจการเฉพาะอย่าง⁴⁶ แบ่งออกเป็น

(2.1) การขายสินค้าโดยการส่งออก⁴⁷ ภาษีมูลค่าเพิ่มได้แก่ มูลค่าของสินค้าส่งออก โดยให้ใช้ราคา เอฟ.โอ.บี. ของสินค้าบวกด้วยภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา 77/1(19) แห่งประมวลรัษฎากร และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แต่ทั้งนี้ไม่รวมอากรขาออก ซึ่งราคา เอฟ.โอ.บี. ได้แก่ ราคาสินค้า ณ ด่านศุลกากรส่งออกโดยไม่รวมค่าประกันภัยและค่าขนส่งจากด่านศุลกากรส่งออกไปต่างประเทศ

(2.2) ฐานภาษีสำหรับการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ

(ก) ฐานภาษีในกรณีรับขนคนโดยสาร ได้แก่ มูลค่าของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในราชอาณาจักรก่อนหักรายจ่ายใดๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสารนั้น⁴⁸

⁴⁴ ไพจิตร โรจนวานิชและคณะ, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่35*, น.4-155.

⁴⁵ มาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร

⁴⁶ มาตรา 79/1 แห่งประมวลรัษฎากร

⁴⁷ มาตรา 79/1(1) แห่งประมวลรัษฎากร

⁴⁸ มาตรา 79/1(2)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร

(ข) ฐานภาษีในกรณีรับขนส่งสินค้า ได้แก่ มูลค่าของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บ ไม่ว่าในหรือนอกราชอาณาจักรก่อนหักรายจ่ายใดๆ เนื่องในการรับขนส่งสินค้านั้นนอกนอกราชอาณาจักร⁴⁹

(ค) ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการในกิจการ เฉพาะอย่างประเภทอื่นนอกจาก (2.1) หรือ (2.2) ให้เป็นไปตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา⁵⁰

(3) ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าสินค้า ได้แก่กรณีดังต่อไปนี้

(3.1) ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้าทุกประเภท ได้แก่ มูลค่าของสินค้านำเข้า โดยให้ใช้ราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนด ในมาตรา 77/1(19) แห่งประมวลรัษฎากร ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนและภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ซึ่งการนำเข้าสินค้าที่ผู้นำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนหรือตามกฎหมายอื่น ให้นำอากรขาเข้าซึ่งได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนดังกล่าวมารวมเป็นมูลค่าของฐานภาษีสำหรับราคา ซี.ไอ.เอฟ. ได้แก่ ราคาสินค้าบวกด้วยค่าประกันภัยและค่าขนส่งถึงด่านศุลกากรที่นำสินค้านั้นเข้าในราชอาณาจักร เว้นแต่

(ก) ในกรณีที่อธิบดีกรมศุลกากรประกาศให้ราคาในท้องตลาดสำหรับของประเภทใดประเภทหนึ่งที่ต้องเสียอากรตามราคาเป็นรายเฉลี่ยตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าในการคำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ.

(ข) ในกรณีที่เจ้าพนักงานศุลกากรได้ทำการประเมินราคาเพื่อเสียอากรขาเข้าใหม่ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าในการคำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ.

(3.2) ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(2)(ค) แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าภายหลังสินค้านั้นต้องเสียอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร อันทำให้ผู้ที่มีความรับผิดชอบตามกฎหมายดังกล่าวหรือผู้รับโอนสินค้าที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/1(3) แห่งประมวลรัษฎากร ฐานภาษีสำหรับสินค้านั้น ได้แก่ มูลค่าตามสภาพหรือปริมาณของสินค้าที่เป็นอยู่ในวันที่ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามมาตรา 78/2(4) แห่งประมวลรัษฎากร

⁴⁹ มาตรา 79/1(2)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร

⁵⁰ มาตรา 79/1(3) แห่งประมวลรัษฎากร

4.2.1.3 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

สำหรับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทยนั้น มีอัตราเดียวโดยใช้บังคับกับการขายสินค้าหรือการให้บริการทุกประเภท สำหรับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นอัตราทั่วไปนั้น เป็นไปตามบทบัญญัติในมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ที่ร้อยละ 10 สำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งก็คือวิธีการคำนวณแบบภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ แต่อย่างไรก็ดี อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 10 นี้ ได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้ลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มลงซึ่งล่าสุดได้มีพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 592) พ.ศ. 2558 กำหนดให้มีการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มลงเหลือร้อยละ 7 ตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2558 จนถึงวันที่ 30 กันยายน 2559 จึงกล่าวโดยสรุปได้ว่า ในปัจจุบันอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราทั่วไปของประเทศไทยคืออัตราร้อยละ 7 แต่อย่างไรก็ดี ก็ได้มีการกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ไว้สำหรับการประกอบกิจการบางประเภท ดังต่อไปนี้⁵¹

(1) การส่งออกสินค้าที่ไม่มีใช้การส่งออกสินค้าซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(3)

(2) การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศตามประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ซึ่งการให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศให้รวมถึง การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร เพื่อใช้ผลิตสินค้าในเขตปลอดอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อส่งออก และการให้บริการที่กระทำในเขตอุตสาหกรรมส่งออก เพื่อใช้ผลิตสินค้าเพื่อส่งออกด้วย

(3) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยาน หรือเรือเดินทะเลที่กระทำโดยผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคล

(4) การขายสินค้าหรือการให้บริการกับกระทรวง ทบวง กรม ราชการ ส่วนท้องถิ่น หรือรัฐวิสาหกิจตามโครงการเงินกู้หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(5) การขายสินค้าหรือ การให้บริการกับองค์การสหประชาชาติ ทบวง การชำนาญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล ทั้งนี้ เฉพาะการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

⁵¹ มาตรา 80/1 แห่งประมวลรัษฎากร

(6) การขายสินค้าหรือการให้บริการระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการอยู่ในเขตปลอดอากรไม่ว่าจะอยู่ในเขตเดียวกันหรือไม่ หรือระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการอยู่ในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ เฉพาะการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ซึ่งคลังสินค้าทัณฑ์บนนี้ ให้ความหมายถึงคลังสินค้าทัณฑ์บนตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรด้วย

4.2.1.4 ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม⁵² (Tax Point) หมายถึง จุดธุรกรรมที่ผู้ประกอบการถูกกำหนดโดยกฎหมายว่ามีภาระภาษีเกิดขึ้น และเป็นจุดที่ก่อให้เกิดสิทธิบางอย่างในฐานะผู้ประกอบการจดทะเบียนด้วย เช่น มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการตามมาตรา 82/4 แห่งประมวลรัษฎากร ขณะเดียวกันก็เกิดหน้าที่ของผู้ประกอบการจดทะเบียน เช่น หน้าที่จัดทำและส่งมอบใบกำกับภาษีให้ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ แบ่งออกได้เป็นกรณีของ การขายสินค้า⁵³ การให้บริการ⁵⁴ การนำเข้า⁵⁵ และการขายสินค้าหรือการให้บริการบางกรณี⁵⁶

4.2.1.5 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม⁵⁷

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นหน้าที่ของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระหรือมีสิทธิได้รับคืน โดยคำนวณเป็นรายเดือน เดือนละครั้งตามปีปฏิทิน โดยภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณได้ในแต่ละเดือนนี้ จะต้องนำยื่นรายการภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป ซึ่งวิธีการคำนวณนั้น จะคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ ตามมาตรา 82/3 วรรคหนึ่งแห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องชำระจะเป็นดังนี้

$$\text{ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ} = \text{ภาษีขาย} - \text{ภาษีซื้อ}$$

ผลการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระได้แก่ ส่วนต่างของภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ หากผลการคำนวณออกมาเป็นบวก (คือ ภาษีขายมากกว่า

⁵² ไพจิตร โรจนวานิชและคณะ, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่35*, น.4-206.

⁵³ มาตรา 78 แห่งประมวลรัษฎากร

⁵⁴ มาตรา 78/1 แห่งประมวลรัษฎากร

⁵⁵ มาตรา 78/2 แห่งประมวลรัษฎากร

⁵⁶ มาตรา 78/3 แห่งประมวลรัษฎากร

⁵⁷ ไพจิตร โรจนวานิชและคณะ, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่35*, น.4-265.

ภาษีซื้อ) ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องนำเอาจำนวนส่วนต่างไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนนั้น หากผลการคำนวณออกมาเป็นลบ (คือ ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย) ผู้ประกอบการก็ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนนั้น แต่ยังคงมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการตามปกติ และจำนวนส่วนต่างถือเป็นเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีสิทธิที่จะขอคืนเป็นเงินหรือยกไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนถัดไปได้

แม้ว่าโดยหลักแล้วการขายสินค้าและการให้บริการของผู้ประกอบการจะต้องอยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ก็มีกิจการบางอย่างบางประเภทที่แม้จะอยู่ในบังคับจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่กฎหมายก็ได้บัญญัติยกเว้นให้กิจการบางประเภทนั้นไม่ต้องมีความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการมีผลให้ผู้ขายหรือผู้ให้บริการไม่ต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ดังนั้น เมื่อขายสินค้าหรือให้บริการก็ไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อหรือผู้ให้บริการ และไม่มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีต่อทางราชการเช่นกัน

สำหรับกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม มีดังต่อไปนี้

(1) ผู้ประกอบการขายสินค้าหรือบริการที่มีรายรับไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปี (ประมวลรัษฎากร มาตรา 81/1)

(2) การขายสินค้าที่มีใช้การส่งออก หรือการให้บริการ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 81 ได้แก่ การขายพืชผลทางการเกษตรที่ยังไม่แปรรูป การขายสัตว์ไม่ว่าจะมีชีวิตหรือไม่มีชีวิตที่ยังไม่แปรรูป การขายปุ๋ย การขายปลาปน อาหารสัตว์ การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน การให้บริการการศึกษาของทางราชการและเอกชน การให้บริการที่เป็นงานศิลปะและวัฒนธรรม การให้บริการทางด้านวิชาชีพอิสระ ได้แก่ การประกอบโรคศิลปะ การสอบบัญชี การว่าความ การให้บริการรักษาพยาบาล การให้บริการวิจัย การให้บริการห้องสมุด พิพิธภัณฑ์ สวนสัตว์ การให้บริการตามสัญญาจ้างแรงงาน การให้บริการจัดแข่งกีฬาสมัครเล่น การให้บริการของนักแสดงสาธารณะ การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักร การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศซึ่งมิใช่เป็นการขนส่งโดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเล การให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น

(3) การนำเข้าสินค้า ซึ่งการนำเข้าสินค้าตามมาตรา 81 (ก) ถึง (ฉ) ได้แก่ การนำเข้าสินค้าพืชผลทางการเกษตรที่ยังไม่แปรรูป การขายสัตว์ไม่ว่าจะมีชีวิตหรือไม่มีชีวิตที่ยังไม่แปรรูป การขายปุ๋ย การขายปลาปน อาหารสัตว์ การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน

4.2.1.6 บทบังคับโทษทางภาษีมูลค่าเพิ่ม

นอกเหนือจากกรณีที่ได้กล่าวมาข้างต้นแล้ว ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น จะมีหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายได้แก่ การเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ การจัดทำใบกำกับภาษี การจัดทำรายงานภาษีขาย รายงานภาษีซื้อ และรายงานสินค้าและวัตถุดิบ การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษี การเก็บรักษา รายงาน ใบกำกับภาษี สำเนาใบกำกับภาษีและเอกสารอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ตลอดจนมีความรับผิดชอบปฏิบัติไม่ถูกต้องครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในกฎหมาย ซึ่งจะมีความรับผิดชอบในการเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

4.2.2 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ การไม่เก็บภาษีจากการขายสินค้าหรือบริการนั้นๆ แต่ไม่ได้สิทธิในการคืนภาษีหรือให้เครดิตภาษีสำหรับวัตถุดิบที่นำมาผลิตสินค้า⁵⁸ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นมาตรการที่ทางภาครัฐออกมาเพื่อบรรเทาภาระของประชาชน สืบเนื่องจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นภาษีการบริโภคหรือที่เรียกอีกอย่างว่าภาษีทางอ้อม ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ได้เป็นผู้รับภาระภาษีโดยตรง แต่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ผลักภาระภาษีโดยรวมค่าภาษีมาในราคาสินค้าและบริการ ทำให้ประชาชนซึ่งเป็นผู้บริโภคเป็นผู้ได้รับภาระภาษีโดยตรง ดังนั้น สินค้าบางชนิดที่เป็นสิ่งจำเป็นต่อส่วนรวม เช่น สินค้าทางการแพทย์ หรือบริการที่มีลักษณะเป็นสวัสดิการทางสังคม เช่น การให้บริการการศึกษา การให้บริการรักษาพยาบาล ดังนั้น เพื่อให้สอดคล้องกับความจำเป็นทางสังคมและบรรเทาภาระของประชาชน จึงมีกฎหมายยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการบางประเภทไว้ แต่อย่างไรก็ตาม กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการจะได้รับยกเว้นการปฏิบัติบางอย่างตามประมวลรัษฎากร เช่นไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่เมื่อขายสินค้าหรือให้บริการก็จะมีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อหรือผู้รับบริการ ไม่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่อาจจะต้องถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการเมื่อซื้อสินค้าหรือวัตถุดิบ รวมทั้งสินค้าทุนมาใช้ประกอบการให้กับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ขายสินค้าให้ โดยที่ตนไม่มีสิทธิที่จะได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด แม้ว่าผู้ประกอบการจะประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มก็ตาม แต่ผู้ประกอบการก็อาจจะมีหน้าที่ต้องทำรายงานและเก็บรักษาหลักฐานและเอกสารตามที่อธิบดีกรมสรรพากรจะกำหนดให้ทำก็ได้ตามมาตรา 81/2 แห่งประมวลรัษฎากร

⁵⁸ สมชัย ฤชุพันธุ์, ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย, (กรุงเทพมหานคร : กฎหมายธุรกิจ, 2532), น.78.

4.2.2.1 การยกเว้นเนื่องจากเป็นกิจการขนาดย่อม

การยกเว้นเนื่องจากเป็นกิจการขนาดย่อมนี้ เป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่เนื่องจากกิจการดังกล่าวมีมูลค่าของฐานภาษีคือยอดรายรับไม่เกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม จึงได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81/1 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมูลค่าของกิจการขนาดย่อมนั้นจะเป็นไปตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา และการกำหนดมูลค่าฐานภาษีจะกำหนดให้แตกต่างกันในกิจการแต่ละประเภทไม่ได้ ซึ่งในปัจจุบันได้มีพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 432 พ.ศ.2548 กำหนดมูลค่าของฐานภาษีมูลค่าของกิจการขนาดย่อมว่าจะต้องไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปี ดังนั้น หากกิจการใดมียอดรายรับเกิน 1,800,000 ต่อปี กิจการดังกล่าวจะต้องเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

4.2.2.2 การยกเว้นตามประมวลรัษฎากร

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรนี้ เป็นการยกเว้นโดยเหตุผลเพื่อเป็นการบรรเทาภาระให้กับประชาชน หรือเป็นสิ่งที่ เป็นสวัสดิการสังคมหรือเพื่อประโยชน์สาธารณะดังที่กล่าวไว้ตอนต้น ซึ่งกิจการใดที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ จะเป็นไปตามบทบัญญัติในมาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

- (1) การขายสินค้าที่มีใช้การส่งออก หรือการให้บริการ ดังต่อไปนี้
 - (ก) การขายพืชผลทางการเกษตร
 - (ข) การขายสัตว์ ไม่ว่าจะมีชีวิตหรือไม่มีชีวิต
 - (ค) การขายปุ๋ย
 - (ง) การขายปลาปน อาหารสัตว์
 - (จ) การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ เพื่อบำรุงรักษา ป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์
 - (ฉ) การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน
 - (ช) การให้บริการการศึกษาของสถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาตามกฎหมายว่าด้วย สถาบันอุดมศึกษาเอกชน หรือโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน
 - (ซ) การให้บริการที่เป็นงานทางศิลปะและวัฒนธรรมในสาขา และลักษณะการประกอบกิจการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี
 - (ฅ) การให้บริการการประกอบโรคศิลปะ การสอบบัญชี การว่าความ หรือการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นตามที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรี ทั้งนี้ เฉพาะวิชาชีพอิสระที่มีกฎหมายควบคุม การประกอบวิชาชีพอิสระนั้น

(ญ) การให้บริการรักษาพยาบาลของสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล

(ฎ) การให้บริการวิจัย หรือการให้บริการทางวิชาการ ทั้งนี้ ในสาขาและลักษณะการประกอบกิจการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(ฏ) การให้บริการห้องสมุด พิพิธภัณฑ์ สวนสัตว์

(ฐ) การให้บริการตามสัญญาจ้างแรงงาน

(ฑ) การให้บริการจัดแข่งขันกีฬาสมัครเล่น

(ฒ) การให้บริการของนักแสดงสาธารณะ ทั้งนี้ เฉพาะบริการในสาขาและลักษณะการประกอบกิจการตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(ณ) การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักร

(ด) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ ซึ่งมีใช่เป็นการขนส่งโดยอากาศยาน หรือเรือเดินทะเล

(ต) การให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์

(ถ) การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงบริการที่เป็นการพาณิชย์ของราชการส่วนท้องถิ่น หรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ไม่ว่าจะเป็น กิจการสาธารณูปโภคหรือไม่ก็ตาม

(ท) การขายสินค้าหรือการให้บริการของกระทรวง ทบวง กรม ซึ่งส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่าย

(ธ) การขายสินค้าหรือการให้บริการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนา หรือการสาธารณกุศลภายในประเทศ ซึ่งไม่นำผลกำไรไปจ่ายในทางอื่น

(น) การขายสินค้าหรือการให้บริการตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

(2) การนำเข้าสินค้าดังต่อไปนี้

(ก) สินค้าตาม (1) (ก) ถึง (ฉ)

(ข) สินค้าจากต่างประเทศที่นำเข้าไปในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ เฉพาะสินค้าที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น

(ค) สินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

(ง) สินค้าซึ่งนำเข้าและอยู่ในอารักขาของศุลกากร แล้วได้ส่งกลับออกไปต่างประเทศ โดยได้คืนอากรขาเข้า ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

(3) การส่งออกซึ่งสินค้าหรือบริการของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/16

อย่างไรก็ตาม การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการตามมาตรา ๑ อธิบติจะเสนอให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรพิจารณากำหนดลักษณะของกิจการ และเงื่อนไขในการประกอบกิจการที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา ๑ ก็ได้ และเมื่อคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้วินิจฉัยแล้ว ให้ประกาศคำวินิจฉัยของคณะกรรมการดังกล่าวในราชกิจจานุเบกษา และหากกิจการนั้นมีได้เป็นไปตามลักษณะ และเงื่อนไขที่กำหนดกิจการนั้นจะไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๑

4.2.2.3 การขอเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

แม้จะเป็นผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ ประมวลรัษฎากรก็ได้กำหนดให้กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าบางประเภทมีสิทธิแจ้งต่ออธิบดี กรมสรรพากรเพื่อขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ โดยผู้ประกอบการดังกล่าว จะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนแบบเต็มรูป จำนวนภาษีจากภาษีขาย หักด้วยภาษีซื้อตามมาตรา 82/3 ซึ่งการขอเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ จะเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้แก่กิจการดังต่อไปนี้

(1) กิจการขายสินค้าตามที่ระบุไว้ในมาตรา 81(1)(ก) ถึง (ง)
 (2) กิจการขนาดย่อมตามมาตรา 81/1 ซึ่งก็คือกิจการที่มียอดรายรับไม่เกิน 1,800,000 บาท ต่อปี

(3) กิจการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ซึ่งปัจจุบันได้มีพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 241 กำหนดประเภทกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีสิทธิแจ้งขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ได้แก่กิจการดังต่อไปนี้

(ก) การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักรโดยอากาศยาน
 (ข) การส่งออกของผู้ประกอบการในเขตอุตสาหกรรมส่งออก ตามกฎหมายว่าด้วยการนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย

(ค) การให้บริการขนส่งน้ำมันเชื้อเพลิงทางท่อในราชอาณาจักร
 ผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประเภทของกิจการที่ได้กล่าวมาข้างต้นจะต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้แจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อขอเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจะมีผลทำให้ผู้ประกอบการดังกล่าวมีสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนี้แล้ว หากผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการที่ได้รับ

ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มขอเข้าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ผู้ประกอบการดังกล่าวจะเลิกเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ต่อเมื่อได้ใช้สิทธิขอลดหย่อนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/10(3) และอธิบดีได้สั่งถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ทั้งนี้ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 81/3 วรรคท้ายแห่งประมวลรัษฎากร

4.2.3 การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์

4.2.3.1 ความหมายและวัตถุประสงค์ของการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์

การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ คือ การที่ผู้ประกอบการอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหรือเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยทั้งผู้ซื้อและผู้ขายไม่มีภาระหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและผู้ประกอบการมีสิทธินำภาษีซื้อที่เสียไปในการซื้อสินค้าหรือรับบริการมาขอคืนจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีได้ ซึ่งโดยหลักแล้วการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์จะใช้กับกิจการส่งออกหรือกิจการที่ทำระหว่างประเทศเพื่อให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปตามหลักปลายทาง (Destination Principle) ที่กำหนดให้เก็บภาษีเมื่อมีการบริโภค หรือบางครั้งการจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์ถือเป็นการยกเว้นภาษีที่มีการเครดิตได้ กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์ (Zero rating) หมายถึง การจัดเก็บภาษีที่ผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีซื้อได้เต็มจำนวนเท่าที่ได้จ่ายไป⁵⁹ หรือเป็นการประกอบกิจการที่ปลอดภาระภาษีโดยสิ้นเชิงทั้งด้านภาษีซื้อและภาษีขาย ผู้ประกอบการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์จะต้องจดทะเบียนเป็นผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อสามารถขอรับภาษีซื้อคืนได้ ดังนั้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์จึงเป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มรูปแบบหนึ่ง โดยเป็นการยกเว้นที่ให้เครดิตภาษีซื้อได้ทั้งหมด (Exemptions with credit for input tax)⁶⁰

เหตุผลในการใช้อัตราศูนย์เพื่อประโยชน์แห่งการคืนภาษีให้กับผู้ส่งออก เนื่องจากภาษีขายของการประกอบกิจการจะเท่ากับศูนย์เสมอ หรือเพื่อช่วยแก้ปัญหาการส่งออกทางอ้อม เนื่องจากภาระภาษีจะถูกส่งผ่านเป็นทอดๆจากผู้ผลิตขั้นตอนต้นๆจนถึงผู้ส่งออก เพื่อให้ไม่มีผู้ผลิตขั้นตอนก่อนส่งออกต้องรับภาระภาษีไว้ ซึ่งการใช้อัตราศูนย์เป็นเครื่องมือในการขจัดภาษีออกจากสินค้าที่ต้องส่งออกเป็นหลัก เนื่องจากมีการคืนภาษีให้กับผู้ส่งออก ทำให้สินค้าส่งออกปลอดภาระภาษีและต้นทุนต่ำลงเพื่อให้สินค้าที่ผลิตในประเทศสามารถแข่งขันกับ

⁵⁹ Alan A. Tait, “Value Added Tax International Practice and Problems,” (Washington D.C : International Monetary Fund,1988), p.49.

⁶⁰ ประเทือง กสานติกุล, “ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าอาหาร ศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายไทยกับกฎหมายของประเทศสหราชอาณาจักร,” (สารนิพนธ์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์,2551), น.75.

สินค้าที่ผลิตจากต่างประเทศได้ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ไม่ถือเป็นการฝ่าฝืนข้อตกลงในทางการค้า ดังนั้นการกำหนดให้ใช้อัตราศูนย์สำหรับสินค้าส่งออกจึงทำให้สินค้านั้นมีภาษีขาย (Output tax) เท่ากับศูนย์ ทำให้เมื่อนำภาษีซื้อ (Input tax) ลบออกจากภาษีขายก็จะได้ค่าติดลบ ทำให้ผู้ส่งออกได้รับภาษีซื้อที่เสียไปทั้งหมดคืน

4.2.3.2 การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ตามประมวลรัษฎากร⁶¹

การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ คือ การที่ผู้ประกอบการอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหรือเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยทั้งผู้ซื้อและผู้ขายไม่มีภาระหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและผู้ประกอบการมีสิทธินำภาษีซื้อที่เสียไปในการซื้อสินค้าหรือรับบริการมาขอคืนจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีได้ ซึ่งโดยหลักแล้วการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์จะใช้กับกิจการส่งออกหรือกิจการที่ทำระหว่างประเทศเพื่อให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปตามหลักปลายทาง (Destination Principle) ที่กำหนดให้เก็บภาษีเมื่อมีการบริโภค หรือบางครั้งการจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์ถือเป็นการยกเว้นภาษีที่มีการเครดิตได้ กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีในอัตราศูนย์ (Zero rating) หมายถึง การจัดเก็บภาษีที่ผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีซื้อได้เต็มจำนวนเท่าที่ได้จ่ายไป⁶²

การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ตามประมวลรัษฎากรกำหนดให้กิจการหรือธุรกรรมในบางประเภทที่มีสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ได้แก่กิจการหรือธุรกรรมดังต่อไปนี้

(1) การส่งออก

การส่งออกสินค้า ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่การส่งสินค้าออกของผู้ประกอบการจดทะเบียนแบบไม่เต็มรูปที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ซึ่งไม่ได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 แต่ยังคงได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อมีการส่งออกตามมาตรา 81(3) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งการส่งออกสินค้าสามารถแยกลักษณะของการส่งออกได้เป็น 3 กรณีคือ

- 1 การส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร
- 2 การนำสินค้าเข้าไปในเขตปลอดอากร
- 3 การขายสินค้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนประเภทร้านค้าปลอดอากร

⁶¹ ไพจิตร โรจนวานิช, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 35*, น.4-119.

⁶² Alan A. Tait, *supra note 59*, p.49.

(2) การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ

การให้บริการในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ถือเป็นกรให้บริการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร และถ้ากรให้บริการดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการส่งออกบริการตามมาตรา 80/1(2) แห่งประมวลรัษฎากรก็จะได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0

(3) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ

การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเลที่กระทำโดยผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคล ได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1(3) แห่งประมวลรัษฎากร

(4) การขายสินค้าหรือให้บริการกับส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจตามโครงการเงินกู้หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ

การขายสินค้าหรือการให้บริการกับกระทรวง ทบวง กรม ราชการส่วนท้องถิ่น หรือรัฐวิสาหกิจตามโครงการเงินกู้หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ จะได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 โดยส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจจะต้องออกหนังสือรับรองการชำระค่าสินค้าหรือบริการจากเงินดังกล่าวให้แก่ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ตามมาตรา 80/1(4) แห่งประมวลรัษฎากร และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 28)

(5) การขายสินค้าหรือให้บริการกับองค์การสหประชาชาติ สถานทูตสถานกงสุล

การขายสินค้าหรือการให้บริการกับองค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล จะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1(5) แห่งประมวลรัษฎากร โดยจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 27)

(6) การขายสินค้าหรือการให้บริการของคลังสินค้าทัณฑ์บนและของผู้ประกอบการที่อยู่ในเขตอุตสาหกรรมส่งออก

การขายสินค้าหรือการให้บริการเฉพาะการให้บริการระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับคลังสินค้าทัณฑ์บน ระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการอยู่ในเขตปลอดอากร หรือระหว่างผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการอยู่ในเขตปลอดอากรไม่ว่าจะอยู่ในเขตปลอดอากรเดียวกันหรือไม่ การขายสินค้าหรือให้บริการดังกล่าวจะได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มใน

อัตราร้อยละ 0 โดยจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 123)

4.2.4 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ

จากการพิจารณาบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรในปัจจุบันแสดงให้เห็นว่าประเทศไทยยังไม่มีบทบัญญัติของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีโทษต่อร่างกาย อีกทั้งไม่ได้มีบทบัญญัติที่กำหนดความหมายหรือนิยามของคำว่าอาหารและเครื่องดื่ม จึงต้องพิจารณาจากความหมายตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2554 ที่ให้ความหมายของคำว่าอาหารและเครื่องดื่มไว้ว่า

“อาหาร น. ของกิน, เครื่องค้ำจุนชีวิต, เครื่องหล่อเลี้ยงชีวิต, เช่น อาหารเข้าอาหารปลา อาหารนก; โดยปริยายหมายถึงสิ่งที่มีลักษณะคล้ายคลึงเช่นนั้น..... ”

“เครื่องดื่ม น. น้ำหรือของเหลวชนิดต่างๆ ที่บริโภคโดยวิธีดื่มเพื่อดับกระหายหรือบำรุงกำลัง เป็นต้น เช่น น้ำอัดลม น้ำผลไม้คั้น กาแฟ เบียร์.”

นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาความหมายของคำว่าอาหารตามพระราชบัญญัติอาหาร พ.ศ.2522 ซึ่งได้ให้ความหมายของคำว่าอาหารไว้ว่า

““อาหาร” หมายความว่า ของกินหรือเครื่องค้ำจุนชีวิต ได้แก่

(1) วัตถุทุกชนิดที่คนกิน ดื่ม อม หรือนำเข้าสู่ร่างกายไม่ว่าด้วยวิธีใดๆ หรือ ในรูปลักษณะใดๆ แต่ไม่รวมถึงยา วัตถุออกฤทธิ์ต่อจิตและประสาท หรือยาเสพติดให้โทษตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น แล้วแต่กรณี

(2) วัตถุมุ่งหมายสำหรับใช้หรือใช้เป็นส่วนผสมในการผลิตอาหาร รวมถึง วัตถุดิบอาหาร สี และเครื่องปรุงแต่งกลิ่นรส

ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพนั้นก็จะเป็นไปตามหลักของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยทั่วไปซึ่งจัดเก็บจากการขายสินค้าหรือให้บริการของผู้ประกอบการ แต่อย่างไรก็ดีตามบทบัญญัติ แห่งประมวลรัษฎากรในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ ได้มีบทบัญญัติที่ยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้กับอาหารบางประเภทโดยเหตุผลเนื่องจากเป็นสินค้าอุปโภคบริโภคที่มีความจำเป็นต่อการดำรงชีวิต⁶³ ส่วนผลิตภัณฑ์แปรรูปอาหารในกรณีอื่นๆ เช่นอาหารสำเร็จรูป อาหารที่ผ่านกระบวนการ ปรุงแต่ง รวมไปถึงเครื่องดื่ม ล้วนแล้วแต่เป็นสินค้าที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งสิ้น

⁶³ จงรัก ธรรมพร, จากภาษีการค้าสู่ภาษีมูลค่าเพิ่ม, (กรุงเทพมหานคร: นิติธรรม, 2533), น.134.

4.2.4.1 อาหารที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

สำหรับอาหารที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ จะเป็นไปตาม บทบัญญัติ มาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้แก่อาหารดังต่อไปนี้

(1) การขายพืชผลทางการเกษตร ไม่ว่าจะเป็ ลำต้น กิ่ง ใบ เปลือก หน่อ ราก เหง้า ดอก หัว ฝัก เมล็ด หรือส่วนอื่น ๆ ของพืช และวัตถุพลอยได้จากพืช ทั้งนี้ ที่อยู่ในสภาพสด หรือรักษาสภาพไว้ เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่ง ด้วยการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็งหรือ ด้วยการจัดทำ หรือปรุงแต่งโดยวิธีการอื่น หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีก หรือขายส่งด้วยวิธีการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง ทำให้แห้ง บด ทำให้เป็นชิ้น หรือด้วยวิธีอื่น ข้าวสาร หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการสีข้าว แต่ไม่รวมถึงไม้ซุง ฟืน หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการเลื่อยไม้ หรือผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรม ตามลักษณะ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ซึ่งได้มีประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม(ฉบับที่3) เรื่องกำหนดลักษณะ และเงื่อนไขของผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋องภาชนะหรือหีบห่อ ที่ทำเป็นอุตสาหกรรม ตาม มาตรา 81(1)(ก) และ (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้กำหนดลักษณะและเงื่อนไขของผลิตภัณฑ์ไว้ กล่าวคือ⁶⁴

- 1) เป็นผลิตภัณฑ์อาหารจากพืชผลทางการเกษตรที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะหรือหีบห่อ ทั้งนี้ เฉพาะที่ผนึกในลักษณะมั่นคง
- 2) เป็นผลิตภัณฑ์อาหารจากสัตว์ที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะหรือหีบห่อ ทั้งนี้ เฉพาะที่ผนึกในลักษณะมั่นคง แต่ไม่รวมถึงนมสดที่ได้มีการปรุงแต่ง รส กลิ่น และสี

(2) การขายสัตว์ ไม่ว่าจะมีชีวิตหรือไม่มีชีวิต และในกรณีสัตว์ไม่มีชีวิต ไม่ว่าจะเป็เนื้อ ส่วนต่างๆ ของสัตว์ ไข่ นํ้านม และวัตถุพลอยได้จากสัตว์ ทั้งนี้ ที่อยู่ในสภาพสด หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่งด้วยการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง หรือด้วยการจัดทำหรือปรุงแต่งโดยวิธีการอื่น หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีก หรือขายส่งด้วยวิธีการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง ทำให้แห้ง บด ทำให้เป็นชิ้นหรือด้วยวิธีอื่น แต่ไม่รวมถึงผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรม ตามลักษณะ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ซึ่งได้มีประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม(ฉบับที่3) เรื่องกำหนดลักษณะและเงื่อนไขของผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋องภาชนะหรือหีบห่อ ที่ทำเป็นอุตสาหกรรม ตามมาตรา 81(1)(ก) และ (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ดังรายละเอียดที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น

⁶⁴ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม(ฉบับที่3) เรื่องกำหนดลักษณะ และเงื่อนไขของผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋องภาชนะหรือหีบห่อ ที่ทำเป็นอุตสาหกรรม ตาม มาตรา 81(1)(ก) และ (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ข้อ 1.

4.2.4.2 การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับอาหารที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

แม้อาหารที่เป็นพืชผลทางการเกษตรและสัตว์ทั้งที่มีชีวิตหรือไม่มีชีวิตจะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามรายละเอียดที่ได้กล่าวมาแล้ว แต่อย่างไรก็ดีก็มีพืชผลทางการเกษตรและสัตว์บางประเภทที่จะไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และต้องอยู่ในบังคับของการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(1) อาหารที่เป็นพืชผลทางการเกษตร

จะเป็นไปตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 28/2535 เรื่อง การขายพืชผลทางการเกษตร ตามมาตรา 81(1)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร ในข้อ 1 ที่กำหนดให้การขายพืชผลทางการเกษตรในราชอาณาจักรในกรณีดังต่อไปนี้ ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

1) การขายผลิตภัณฑ์อาหารซึ่งเกิดจากการนำพืชผลทางการเกษตรไม่ว่าจะเป็นลำต้น กิ่ง ใบ เปลือก หน่อ ราก เหง้า ดอก หัว ฝัก เมล็ด หรือส่วนอื่น ๆ ของพืช มาจัดทำโดยปรุงแต่งด้วยการใส่สารปรุงรสหรือสารกันเสีย หรือสารอื่นใดในลักษณะทำนองเดียวกันและผลิตภัณฑ์อาหารดังกล่าวยังคงลักษณะเป็นพืชผลทางการเกษตรที่อยู่ในสภาพสด หรืออยู่ในลักษณะที่รักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียในระหว่างขนส่ง หรืออยู่ในลักษณะที่รักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีกหรือขายส่ง ทั้งนี้ เฉพาะที่บรรจุกระป๋องภาชนะ หรือหีบห่อ ที่ผนึกในลักษณะม่นคง

2) การขายน้ำผลไม้ น้ำจากพืช หรือน้ำมัน ที่ได้จากการนำพืชผลทางการเกษตร มาคั้น หีบ สกัด หรือกระทำด้วยวิธีอื่นใดในลักษณะทำนองเดียวกัน ไม่ว่าจะ มีสารปรุงรสหรือสารกันเสีย หรือสารอื่นใดในลักษณะทำนองเดียวกันผสมอยู่ด้วยหรือไม่ ทั้งนี้ เฉพาะที่ บรรจุกระป๋องภาชนะ หรือหีบห่อ ที่ผนึกในลักษณะม่นคง

3) การขายน้ำผลไม้ น้ำจากพืช หรือน้ำมัน ซึ่งเป็นวัตถุพลอยได้จากกระบวนการผลิตน้ำตาล

4) การขายพืชผลทางการเกษตรไม่ว่าจะเป็น ลำต้น กิ่ง ใบ เปลือกหน่อ ราก เหง้า ดอก หัว ฝัก เมล็ด หรือส่วนอื่น ๆ ของพืช และวัตถุพลอยได้จากพืช ที่ได้แปรรูปหรือแปรสภาพเป็นอาหารหรือสินค้าอื่นที่ไม่เข้าลักษณะตาม 1) แล้ว ทั้งนี้ ไม่ว่าอาหารหรือ สินค้าอื่นนั้นจะบรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อ ที่ผนึกในลักษณะม่นคงหรือไม่

5) การขายพื้น ผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการเลื่อยไม้ หรือไม้ซุง ไม่ว่าจะตัดเป็นไม้ทั้งต้น หรือตัดเป็นท่อน เพื่อการแปรรูป ทำเสาเข็ม หรือใช้ในการก่อสร้าง”

ดังนั้นจะเห็นได้ว่า หากพืชผลทางการเกษตรเป็นพืชผลที่ถูกแปรรูปก็จะถือเป็นการขายพืชผลทางการเกษตรที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่อย่างไรก็ดีในคำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ป. 28/2535 ข้อ 2 ได้มีการกำหนดให้การขาย พืชผลทางการเกษตรบางกรณี ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งได้แก่กรณีดังต่อไปนี้

1) การขายพืชผลทางการเกษตรไม่ว่าจะเป็น ลำต้น กิ่ง ใบ เปลือก หน่อ ราก เหง้า ดอก หัว ฝัก เมล็ด หรือส่วนอื่น ๆ ของพืช และวัตถุพลอยได้จากพืช ที่ไม่เข้าลักษณะ ตามข้อ 1 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.28/2535 ซึ่งก็คือกรณีของการขายพืชผลทางการเกษตรที่ไม่ได้มีการแปรรูปผลผลิตนั่นเอง

2) การขายข้าวสาร หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการสีข้าว ทั้งนี้ ไม่ว่าจะบรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อ ที่ผนึกในลักษณะม่นคงหรือไม่

3) การขายกากของพืช น้ำยางจากพืช ยางแผ่น ทั้งนี้ ไม่ว่าจะมีส่วนอื่นใดผสมอยู่ด้วยหรือไม่ และไม่ว่าจะบรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อ ที่ผนึกในลักษณะม่นคงหรือไม่”

(2) การขายอาหารประเภทสัตว์

จะเป็นไปตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 29/2535 เรื่อง การขายสัตว์ไม่ว่าจะมีชีวิตหรือไม่มีชีวิต ตามมาตรา 81(1)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ข้อ 1 ที่กำหนดให้การขายอาหารประเภทสัตว์ซึ่งได้แก่การขายสัตว์ไม่มีชีวิต เนื้อ ส่วนต่าง ๆ ของสัตว์ ไข่ นํ้านม และวัตถุพลอยได้จากสัตว์ในราชอาณาจักรในกรณีดังต่อไปนี้ ในกรณีดังต่อไปนี้จะไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

1) การขายผลิตภัณฑ์อาหารซึ่งเกิดจากการนำเนื้อสัตว์ ส่วนต่าง ๆ ของสัตว์ ไข่ และวัตถุพลอยได้จากสัตว์ มาจัดทำโดยปรุงแต่งด้วยการใส่สารปรุงรสหรือสารกันเสีย หรือสารอื่นใดในลักษณะทำนองเดียวกัน และผลิตภัณฑ์อาหารดังกล่าวยังคงลักษณะเป็นเนื้อสัตว์ ส่วนต่าง ๆ ของสัตว์ ไข่ และวัตถุพลอยได้จากสัตว์ที่อยู่ในสภาพสด หรืออยู่ในลักษณะที่รักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียในระหว่างขนส่ง หรืออยู่ในลักษณะที่รักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีกหรือขายส่ง ทั้งนี้ เฉพาะที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อ ที่ผนึกในลักษณะม่นคง

2) การขายนํ้านมที่สกัดจากสัตว์ ไม่ว่าจะมีส่วนปรุงรส หรือสารกันเสีย หรือสารอื่นใดในลักษณะทำนองเดียวกันผสมอยู่ด้วยหรือไม่ ทั้งนี้ เฉพาะที่บรรจุ กระป๋องภาชนะ หรือหีบห่อ ที่ผนึกในลักษณะม่นคง

3) การขายนํ้านมจากสัตว์ที่ได้นำมาจัดทำหรือปรุงแต่งไม่ว่าด้วยวิธีใด ๆ และไม่ว่าจะบรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อ ที่ผนึกในลักษณะม่นคงหรือไม่แต่ไม่ รวมถึงนมสดที่ไม่ได้มีการปรุงแต่ง รสกลั่น หรือสี

4) การขายเนื้อสัตว์ ส่วนต่าง ๆ ของสัตว์ ไข่ นํ้านม สัตว์ ไม่มีชีวิต และวัตถุพลอยได้จากสัตว์ ที่ได้แปรรูปหรือแปรสภาพเป็นอาหารหรือสินค้าอื่นที่ไม่เข้า ลักษณะตาม (1)

แล้ว ทั้งนี้ ไม่ว่าจะอาหารหรือสินค้าอื่นนั้นจะบรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อ ที่ผนึก ในลักษณะมั่นคงหรือไม่

จะเห็นได้ว่า การขายอาหารประเภทสัตว์ที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ การขายสัตว์หรือผลิตภัณฑ์จากสัตว์ที่ได้มีการแปรรูปหรือผ่านกระบวนการกรรมวิธีการผลิต แต่อย่างไรก็ดีในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 29/2535 ข้อ 2 ได้มีการกำหนดให้การ ขายสัตว์ในบางกรณีจะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งได้แก่กรณีดังต่อไปนี้

- 1) การขายสัตว์มีชีวิต
- 2) การขายหนังสัตว์ที่ยังไม่ได้ฟอก
- 3) การขายเนื้อสัตว์ ส่วนต่าง ๆ ของสัตว์ ไข่ นํ้านม สัตว์ ไม่มีชีวิตและวัตถุพลอยได้จากสัตว์ ที่ไม่เข้าลักษณะ ตามข้อ 1 ของคำสั่งกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าในปัจจุบันการจัดเก็บภาษีการบริโภคจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพในประเทศไทยนั้นยังไม่ได้มีการแบ่งประเภทของอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพในการจัดเก็บภาษี การจัดเก็บภาษีของสินค้าประเภทอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ จึงถูกจัดเก็บอยู่ในรูปของภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากร และมีสินค้าประเภทเครื่องดื่มที่ถูกจัดเก็บเพิ่มเติมจากภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ประกอบกับ พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ด้วยเหตุผลเนื่องจากเป็นสินค้าฟุ่มเฟือยไม่จำเป็นต่อการดำรงชีวิต ส่วนการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าประเภทอาหารตามประมวลรัษฎากรนั้น มีข้อสังเกตว่า อาหารที่ได้รับยกเว้นนั้น ไม่ว่าจะจะเป็นพืชผลทางการเกษตร หรือสัตว์นั้นจะต้องมีลักษณะเป็นสินค้าปฐมภูมิกว่าคือจะต้องไม่ได้มีการแปรรูปหรือผ่านกระบวนการกรรมวิธีการผลิตสินค้าดังกล่าว

จึงอาจกล่าวโดยสรุปได้ว่าในปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีการจัดเก็บภาษีการบริโภคในรูปแบบภาษีสรรพสามิตจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ และยังไม่มีการทางด้านภาษีการบริโภคที่ทำให้อาหารเพื่อการจำเป็นต่อการดำรงชีพของมนุษย์เป็นสินค้าที่ปลอดจากภาระภาษีด้วยการให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามประมวลรัษฎากร

บทที่ 5

ปัญหามาตรการทางภาษีการบริโภคจากอาหารและเครื่องดื่ม ที่มีผลกระทบต่อสุขภาพของประเทศไทย

ในปัจจุบันการจัดเก็บภาษีโดยวัตถุประสงค์เพื่อควบคุมและเปลี่ยนแปลงพฤติกรรม การบริโภคได้ถูกนำมาปรับใช้กับสินค้าประเภทอื่นนอกเหนือจากเครื่องดื่มแอลกอฮอล์และผลิตภัณฑ์ ยาสูบ ซึ่งได้แก่อาหารที่มีคุณค่าทางโภชนาการไม่เหมาะสมซึ่งมีผลกระทบต่อสุขภาพเป็นโทษต่อ ร่างกายอันเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้เกิดการเจ็บป่วยและเสียชีวิตด้วยโรคไม่ติดต่อเรื้อรัง อย่างไรก็ตาม เมื่อได้สำรวจกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีการบริโภคของประเทศไทยแล้ว พบว่า บทบัญญัติใน กฎหมายดังกล่าวนั้นเป็นอุปสรรคต่อการใช้มาตรการทางภาษีเพื่อจัดการกับปัญหาทางสุขภาพที่เกิด จากการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่เป็นโทษต่อร่างกาย รวมถึงมีบทบัญญัติที่เป็นอุปสรรคต่อการ ส่งเสริมอาหารที่เป็นประโยชน์ต่อร่างกาย ดังจะได้อธิบายต่อไปนี้

5.1 ปัญหาการจัดเก็บสรรพสามิตจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 และ พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษี สรรพสามิต พ.ศ.2527 เป็นกฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีการบริโภคโดยเฉพาะของประเทศไทยที่ กำหนดให้สินค้าและบริการบางประเภทที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต แต่อย่างไรก็ตามบทบัญญัติของ กฎหมายดังกล่าวในปัจจุบันยังเป็นปัญหาต่อการใช้มาตรการทางภาษีในการจัดเก็บภาษีจากอาหาร และเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพดังต่อไปนี้

5.1.1 ปัญหาเกี่ยวกับความหมายของเครื่องดื่มตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษี สรรพสามิต

จากพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ได้กำหนดความหมาย ของเครื่องดื่มไว้ดังนี้

“เครื่องดื่ม” หมายความว่า สิ่งซึ่งตามปกติใช้เป็นเครื่องดื่มได้โดยไม่ต้องเจือปน และไม่มีแอลกอฮอล์ โดยจะมีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วยหรือไม่ก็ตาม อันบรรจุอยู่ในภาชนะและ ผนึกไว้ เช่น น้ำแร่ น้ำหวาน น้ำผลไม้ น้ำพืชผัก และน้ำโซดา เป็นต้น และให้หมายความรวมถึง

เครื่องดื่มที่ทำหรือบรรจุหรือได้จากเครื่องขายเครื่องดื่มไม่ว่าจะขายด้วยวิธีใด แม้จะไม่ได้บรรจุภาชนะและผนึกไว้ แต่ไม่รวมถึง

- (1) น้ำหรือน้ำแร่ตามธรรมชาติ
- (2) น้ำกลั่นหรือน้ำกรองสำหรับดื่มโดยไม่ต้องปรุงแต่ง
- (3) เครื่องดื่มซึ่งผู้ผลิตได้ผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะ อันมิได้มีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วย ทั้งนี้ได้สงวนคุณภาพด้วยเครื่องเคมี
- (4) น้่านมจืด น้่านมอื่น ๆ ไม่ว่าจะปรุงแต่งหรือไม่ ทั้งนี้ ตาม มาตรฐานที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยอาหาร

(5) เครื่องดื่มตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา”

จะเห็นได้ว่า จากความหมายของดังกล่าวจะเห็นได้ว่า เครื่องดื่มตามพระราชบัญญัติ พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 จะไม่รวมถึงน้ำหวานเข้มข้น(Syrup) และน้่านมอื่น ๆไม่ว่าจะ ปรุงแต่งหรือไม่ ทำให้สินค้าดังกล่าวไม่อยู่ในขอบข่ายของพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต จึงไม่ถือเป็น สินค้าที่จะต้องเสียภาษีสรรพสามิต ซึ่งผู้ผลิตหรือผู้ประกอบการที่ผลิตสินค้าประเภทน้ำหวานเข้มข้นหรือผลิตภัณฑ์ในลักษณะเดียวกันนี้จะไม่ถูกจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ซึ่งสินค้าดังกล่าวนี้ก็ถือเป็นสินค้าที่หากมีการบริโภคแล้วก็ย่อมจะก่อให้เกิดผลกระทบต่อสุขภาพเช่นเดียวกับเครื่องดื่มรสหวานที่มีส่วนผสมของ น้ำตาลหรือสารทำให้หวาน นอกจากนี้แล้วการที่ผลิตภัณฑ์ประเภทนม โดยเฉพาะอย่างยิ่งนมปรุงแต่ง ไม่ถือเป็นเครื่องดื่มที่จะต้องเสียภาษีสรรพสามิต ย่อมจะส่งผลทำให้ผู้ผลิตหรือผู้ประกอบการที่ผลิต สินค้าประเภทเครื่องดื่มที่มีส่วนผสมหรือส่วนประกอบของนมโดยเฉพาะอย่างยิ่งผลิตภัณฑ์ประเภท นมปรุงแต่ง ไม่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต

เมื่อพิจารณาจากพระราชบัญญัติสุขภาพแห่งชาติ (The Healthy Dine’ Nation Act of 2014) ของเขตปกครองตนเองรัฐนาวาโฮ ประเทศสหรัฐอเมริกา ในมาตรา 1007 B (5) ที่กำหนดให้น้ำเชื่อมข้าวโพดซึ่งเป็นสินค้าในลักษณะเดียวกับน้ำหวานเข้มข้น เป็นสินค้าที่จะต้องเสียภาษี นอกจากนี้แล้วในส่วนของผลิตภัณฑ์นม นั้น ประมวลเทศบัญญัติแห่งเมืองเบิร์คลีย์ มลรัฐแคลิฟอร์เนีย ประเทศสหรัฐอเมริกา ได้มีการกำหนดให้เครื่องดื่มที่เป็นผลิตภัณฑ์จากนมนี้เป็นอาหารที่ปลอดจากภาวะภาษีก็ต่อเมื่อผลิตภัณฑ์ดังกล่าวมีส่วนประกอบของนมเป็นส่วนผสมหลักของผลิตภัณฑ์ ซึ่งได้แก่นมตามธรรมชาติโดยไม่รวมถึงนมที่มีการปรุงแต่งกลิ่นหรือรส ทำให้เห็นได้ถึงความแตกต่างกับกฎหมายสรรพสามิตของประเทศไทยที่ไม่ถือว่าน้ำหวานเข้มข้นและนมปรุงแต่งเป็นเครื่องดื่มที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต

5.1.2 ปัญหาเกี่ยวกับความไม่เหมาะสมของฐานและพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต เครื่องดื่ม

ตามที่พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 และ พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ได้มีการกำหนดประเภทของเครื่องดื่มที่จะต้องเสียภาษีสรรพสามิตไว้ในพิกัดตอนที่ 2 โดยแบ่งประเภทของเครื่องดื่มออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ ประเภทที่ 02.01 ได้แก่ น้ำแร่เทียม น้ำโซดาและน้ำอัดลมที่ไม่เติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานอื่นๆ และไม่ปรุงกลิ่นรส ประเภทที่ 02.02 ได้แก่ น้ำแร่และน้ำอัดลมที่เติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานอื่นๆหรือที่ปรุงกลิ่นรส และเครื่องดื่มอื่นๆที่ไม่มีแอลกอฮอล์ ประเภทที่ 02.03 ได้แก่ น้ำผลไม้ (รวมถึงเกรปมัสต์) และน้ำพืชผักที่ไม่ได้หมักและไม่เติมสุรา ไม่ว่าจะเติมน้ำตาล หรือสารทำให้หวานอื่นๆ หรือไม่ก็ตาม เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบเครื่องดื่มตามพิกัดแต่ละประเภท จะพบว่ามียัตราภาษีที่แตกต่างกันไปในแต่ละประเภท กล่าวคือ สำหรับเครื่องดื่มประเภท 02.01 จะเสียภาษีตามมูลค่าในอัตราร้อยละ 25 และเสียภาษีตามปริมาณหน่วยเป็นภาชนะโดยคิดหน่วยภาชนะซึ่งมีปริมาตรไม่เกินหรือเกิน 440 ลูกบาศก์เซนติเมตร ในอัตราน้อยละ 0.77 บาท (77 สตางค์) ในขณะที่เครื่องดื่มในประเภทที่ 02.02 จะเสียภาษีตามมูลค่าในอัตราร้อยละ 20 และเสียภาษีตามปริมาณหน่วยเป็นภาชนะโดยคิดหน่วยภาชนะซึ่งมีปริมาตรไม่เกินหรือเกิน 440 ลูกบาศก์เซนติเมตร ในอัตราน้อยละ 0.45 บาท นอกจากนี้แล้ว เครื่องดื่มตามพิกัด 02.02 นี้ ได้มี ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 41) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม พ.ศ.2540 ที่ออกมอลดอัตราภาษีตามปริมาณลดลงเหลือร้อยละ 0.37 บาท (37 สตางค์) ในขณะที่ประกาศกระทรวงการคลังฉบับดังกล่าว ไม่ได้มีการลดอัตราภาษีให้กับสินค้าเครื่องดื่มประเภท 02.01

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าเครื่องดื่มตามประเภทที่ 02.02 ที่มีการเติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานอื่นๆ จะมีอัตราภาษีต่ำกว่าเครื่องดื่มประเภทที่ 02.01 ที่ไม่ได้มีการเติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานอื่นๆ ซึ่งการที่มีอัตราภาษีที่ต่ำกว่านี้ย่อมหมายถึงราคาจำหน่ายของสินค้าเครื่องดื่มก็จะมีราคาที่ต่ำกว่าด้วย อันส่งผลให้ผู้บริโภคมีแนวโน้มที่จะบริโภคสินค้าประเภทเครื่องดื่มตามประเภทที่ 02.02 มากกว่าเครื่องดื่มตามประเภทที่ 02.01

เมื่อเปรียบเทียบกับกฎหมายการจัดเก็บภาษีการบริโภคจากเครื่องดื่มรสหวานที่มีส่วนผสมของน้ำตาลหรือสารทำให้หวาน ของทั้ง รัฐนาวาโฮ เมืองเบิร์คลีย์ และประเทศเม็กซิโกแล้ว นั้น จะเห็นได้ว่ากฎหมายในการจัดเก็บภาษีการบริโภคของทั้งสามกรณีศึกษานี้ จะมุ่งจัดเก็บภาษีจากเครื่องดื่มที่มีรสหวานซึ่งมีส่วนผสมของน้ำตาลหรือสารทำให้หวาน โดยกำหนดให้เครื่องดื่มในกลุ่มดังกล่าวถือเป็นสินค้าที่เป็นฐานภาษี แต่ก็มี ความแตกต่างในเรื่องหลักเกณฑ์ในการคำนวณอัตราภาษี กล่าวคือหากเป็นการจัดเก็บของเมืองเบิร์คลีย์ ก็จะต้องพิจารณาถึงอัตราการให้พลังงานขั้นต่ำของเครื่องดื่มที่กำหนดไว้ว่าจะต้องไม่ต่ำกว่า 2 แคลอรีต่อปริมาณหนึ่งออนซ์ ส่วนของรัฐนาวาโฮและ

ประเทศเม็กซิโกจะพิจารณาแต่เพียงว่าเครื่องต้มนั้นมีลักษณะเป็นเครื่องต้มรสหวานที่มีส่วนผสมของน้ำตาลหรือสารทำให้หวานหรือไม่ หากเข้าลักษณะเช่นนี้ก็จะต้องถูกจัดเก็บภาษี โดยรัฐนาวาโฮจะจัดเก็บในอัตราร้อยละ 2 ของราคาขายปลีก ส่วนประเทศเม็กซิโกจะจัดเก็บในอัตรา 1 เปโซต่อ 1 ลิตร โดยคำนวณจากปริมาณการผลิตรวมของโรงอุตสาหกรรม แต่อย่างไรก็ดีจะเห็นได้ว่าการที่กฎหมายของต่างประเทศมุ่งจัดเก็บภาษีจากเครื่องต้มรสหวานที่มีส่วนผสมของน้ำตาลหรือสารทำให้หวาน โดยไม่ได้ระบุถึงเครื่องต้มนี่ไม่มีการเติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานไว้ด้วย ก็ย่อมเป็นที่แสดงได้ชัดอยู่แล้วว่าเครื่องต้มรสหวานที่มีส่วนผสมของน้ำตาลหรือสารทำให้หวานมีอัตราภาษีที่สูงกว่าเครื่องต้มนี่ไม่ผสมน้ำตาลหรือสารทำให้หวาน

5.1.3 ปัญหาของอัตรภาษีตามกฎหมายพิกัดอัตรภาษีสรรพสามิตเครื่องต้มเป็นอุปสรรคต่อการแก้ปัญหาทางด้านสุขภาพของหน่วยงานภาครัฐทางด้านสาธารณสุข

จากข้อมูลเผยแพร่ของหน่วยงานของภาครัฐทางด้านสาธารณสุขได้คำแนะนำเกี่ยวกับการบริโภคอาหารเพื่อการมีสุขภาพที่ดี ซึ่งได้ให้คำแนะนำในการบริโภคน้ำตาลว่าไม่ควรบริโภคน้ำตาลเกินวันละ 6 ช้อนชาหรือ 24 กรัม ซึ่งโดยปกติแล้วร่างกายของมนุษย์ก็จะได้รับปริมาณน้ำตาลในแต่ละวันจากอาหารที่เป็นอาหารมีอ้วนอยู่แล้ว ในขณะที่เครื่องต้มนี่ซึ่งเป็นสินค้าที่ไม่ได้มีความจำเป็นต่อการดำรงชีวิตของมนุษย์โดยเฉพาะเครื่องต้มนี่สำเร็จรูปชนิดต่างๆที่วางจำหน่ายในท้องตลาดนั้น กลับพบปริมาณน้ำตาลในเครื่องต้มนี่ชนิดดังกล่าวในอัตราที่สูงโดยเฉพาะอย่างยิ่งเครื่องต้มรสหวานที่พบว่ามีปริมาณน้ำตาลสูงถึง 10 - 14 ช้อนชา รวมไปถึงมีการใช้สารให้ความหวานแทนน้ำตาลชนิดอื่นๆ ซึ่งเมื่อบริโภคเข้าไปแล้วก็จะก่อให้เกิดเป็นพลังงานซึ่งพลังงานดังกล่าวก็จะแปรเปลี่ยนเป็นไขมันทำให้เป็นสาเหตุของการเกิดโรคภาวะน้ำหนักเกินหรือโรคอ้วนได้² แต่อย่างไรก็ดีเมื่อพิจารณาจากเครื่องต้มนี่ที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตนั้น กลับพบว่า กฎหมายพิกัดอัตรภาษีสรรพสามิตไม่ได้มีการกำหนดถึงการคำนวณอัตรภาษีโดยพิจารณาถึงปริมาณน้ำตาลในเครื่องต้มนี่ ซึ่งการคำนวณอัตรภาษีตามปริมาณนั้นจะคำนวณจากการกำหนดขนาดของภาชนะบรรจุ อีกทั้งเครื่องต้มนี่ผสมน้ำตาลยังถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าเครื่องต้มนี่ไม่ผสมน้ำตาลและได้รับการปรับลดอัตรภาษีลงอีก ซึ่งต่างจากการจัดเก็บภาษีจากเครื่องต้มนี่ผสมน้ำตาลของเมืองเบิร์คลีย์ มลรัฐแคลิฟอร์เนียประเทศสหรัฐอเมริกา ที่มีการจัดเก็บภาษีจากเครื่องต้มนี่ที่มีส่วนผสมของน้ำตาลหรือสาร

¹ สำนักโภชนาการ กรมอนามัย, “สุขภาพดี เริ่มที่...อาหาร ลด หวาน มัน เค็ม เติมน้ำมัน ผักผลไม้ เพิ่มขึ้น,” (กรุงเทพฯ:โรงพิมพ์องค์การสงเคราะห์ทหารผ่านศึก,2554),น.11.

² สำนักสารนิเทศ สำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข, “กรมอนามัยเตือนติดหวานเสี่ยงโรค แนะนำบริโภคน้ำตาลวันละ 6 ช้อนชา,” สืบค้นเมื่อวันที่ 5 มิถุนายน 2559. http://pr.moph.go.th/iprg/include/admin_hotnew/show_hotnew.php?idHot_new=77061.

ให้ความหวานที่ให้พลังงานโดยจัดเก็บที่อัตราตามปริมาณคือ 1 เซนต์ ต่อปริมาณหนึ่งออนซ์ และกฎหมายภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีจากสินค้าและบริการพิเศษ (IEPS Act) ของประเทศเม็กซิโกที่จัดเก็บภาษีจากเครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของน้ำตาลในอัตราตามปริมาณคือ 1 เปโซ ต่อหนึ่งลิตร ทำให้พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันเป็นอุปสรรคต่อการแก้ไขปัญหาด้านสุขภาพเกี่ยวกับการจำกัดการบริโภคน้ำตาลของหน่วยงานรัฐทางด้านสาธารณสุข

5.1.4 ปัญหาการยกเว้นภาษีสรรพสามิตสำหรับเครื่องดื่มน้ำพืชผักผลไม้

สินค้าเครื่องดื่มประเภทน้ำพืชผักผลไม้ จัดเป็นสินค้าประเภทเครื่องดื่มตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ประเภทที่ 02.03 ที่มีการกำหนดอัตราภาษีสรรพสามิตไว้ทั้งอัตราตามมูลค่าและอัตราตามปริมาณ ซึ่งตามปกติแล้วจัดเป็นสินค้าประเภทเครื่องดื่มที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต แต่อย่างไรก็ดี สินค้าเครื่องดื่มประเภทน้ำพืชผักผลไม้สามารถขอรับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตได้หากปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขตามประกาศกรมสรรพสามิต เรื่องหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีสรรพสามิตเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก ลงวันที่ 29 มกราคม พ.ศ.2551

5.1.4.1 ปัญหาเกี่ยวกับความหมายของเครื่องดื่มที่ได้รับยกเว้น

หลักเกณฑ์ของการยกเว้นภาษีสำหรับเครื่องดื่มประเภทน้ำพืชผักผลไม้จำเป็นต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของประกาศกรมสรรพสามิต เรื่องหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีสรรพสามิตเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก ซึ่งได้มีการปรับปรุงแก้ไขประกาศฯ มาจนถึงประกาศฉบับล่าสุดคือประกาศฉบับลงวันที่ 29 มกราคม พ.ศ.2551 ซึ่งประกาศฉบับดังกล่าวนี้ ได้มีการให้ความหมายและลักษณะของเครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพืชผักที่ได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิตไว้ในข้อ 2 ดังมีข้อความต่อไปนี้

“ข้อ 2 ในประกาศนี้

“เครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก” หมายความว่า เครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพืชผักที่ทำจากผลไม้หรือพืชผัก ซึ่งไม่มีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์ ทั้งนี้ ต้องไม่ใช่เครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของสารที่ให้พลังงาน อาทิเช่น ทอรีน อินโนซิทอล หรือกลูโคโรโนแลกโตน เป็นต้น

ข้อ 3 เครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก ที่จะได้รับยกเว้นภาษีต้องมีคุณสมบัติดังต่อไปนี้

3.1 เป็นเครื่องดื่มที่มีรายชื่อประเภทเครื่องดื่มและอัตราส่วนผสมตามที่กำหนดในบัญชีอัตราส่วนผสมของเครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพืชผักท้ายประกาศนี้

3.2 เป็นเครื่องดื่มที่มีสี กลิ่น และรสตามประเภทของผลไม้และพืชผักที่ใช้ทำเครื่องดื่มนั้น”

สำหรับความหมายของเครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักนี้ ได้มีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขความหมายของเครื่องดื่มที่แตกต่างไปจากความหมายเดิมที่กำหนดไว้ในประกาศกรมสรรพสามิต เรื่องการยกเว้นภาษีเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก ฉบับลงวันที่ 25 พฤศจิกายน พ.ศ.2545 ซึ่งถูกยกเลิกไปแล้วโดยประกาศฉบับลงวันที่ 29 มกราคม พ.ศ.2551 ซึ่งประกาศฉบับลงวันที่ 25 พฤศจิกายน พ.ศ.2545 ในข้อ 2 ได้ให้ความหมายของเครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักไว้ดังนี้

“ข้อ 2 ในประกาศนี้

“เครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก” หมายความว่า เครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักสด และเครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักอื่นๆ

“เครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักสด” หมายความว่า เครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักที่ทำมาจากผลไม้และพีชผัก ที่สดหรือแห้งแล้ว และมีได้ใช้สิ่งใดสิ่งหนึ่งดังต่อไปนี้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิต

(1) น้ำผลไม้หรือน้ำพีชผักเข้มข้น (Juice and vegetable concentrate)

(2) หัวน้ำเชื่อมเข้มข้น (Concentrate)

(3) น้ำหวานเข้มข้น (Syrup)

(4) วัตถุดิบชนิดผง (Powder)

(5) สารสกัดเข้มข้น (Extract)

“เครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักอื่นๆ” หมายความว่า เครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักอื่นๆ นอกจากเครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักสด” จะเห็นได้ว่าประกาศฉบับลงวันที่ 29 มกราคม พ.ศ.2551 นั้นได้มีการกำหนดความหมายของเครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักที่แตกต่างไปจากประกาศ ฉบับลงวันที่ 25 พฤศจิกายน พ.ศ.2545 โดยหากพิจารณาถึงความหมายแล้วจะพบว่ามีการบัญญัติถ้อยคำของความหมายให้สั้นลง และมีการเพิ่มเติมลักษณะของเครื่องดื่มที่ได้รับยกเว้นคือจะต้องไม่มีการใส่ก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์ และต้องไม่มีการใส่สารให้พลังงาน และจะต้องเป็นเครื่องดื่มที่มีสี กลิ่น และรสตามประเภทของผลไม้และพีชผักที่ใช้ทำเครื่องดื่มนั้น

แต่อย่างไรก็ดี จากความหมายของเครื่องดื่มตามประกาศฉบับลงวันที่ 29 มกราคม พ.ศ.2551 กลับพบว่ามีกรณีการตัดรายละเอียดถ้อยคำเกี่ยวกับสิ่งต้องห้ามที่มีให้นำไปเป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิต อันได้แก่ (1) น้ำผลไม้หรือน้ำพีชผักเข้มข้น (Juice and vegetable concentrate) (2) หัวน้ำเชื่อมเข้มข้น (Concentrate) (3) น้ำหวานเข้มข้น (Syrup) (4) วัตถุดิบชนิดผง (Powder) (5) สารสกัดเข้มข้น (Extract) ซึ่งเป็นรายละเอียดของสิ่งต้องห้ามที่

ปรากฏอยู่ใน ประกาศฉบับเดิมที่ถูกยกเลิก ดังนั้น หากพิจารณาตามความหมายของประกาศที่ใช้บังคับในปัจจุบันย่อมแสดงว่าเครื่องตีประเภทน้ำผลไม้หรือน้ำพีชผัก หากมีส่วนผสมของสิ่งดังกล่าวมานี้ ก็ย่อมได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิต ซึ่งส่งผลให้การขอยกเว้นภาษีสำหรับเครื่องตีประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักสามารถทำได้ง่ายขึ้น เพราะผู้ผลิตอาจมีการใช้ส่วนผสมหรือวัตถุดิบประเภทหัวเชื้อหรือสารสกัดเข้มข้นผสมเข้าไปในเครื่องตีเพื่อเป็นการลดต้นทุนการผลิต อีกทั้งยังทำให้ได้รับการยกเว้นภาษีสำหรับเครื่องตีอีกด้วย

5.1.4.2 ปัญหาเกี่ยวกับอัตราส่วนผสมที่ทำให้ได้รับยกเว้นภาษี

เครื่องตีที่จะได้รับการยกเว้นภาษีนี้ จะต้องเป็นเครื่องตีตามรายชื่อประเภทเครื่องตีและมีอัตราส่วนผสมตามที่กำหนดในบัญชีอัตราส่วนผสมของเครื่องตีประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักท้ายประกาศกรมสรรพสามิต เรื่องหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีสรรพสามิตเครื่องตีน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก ฉบับลงวันที่ 29 มกราคม พ.ศ.2551 อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาถึงบัญชีอัตราส่วนผสมของเครื่องตีประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักซึ่งแนบท้ายประกาศฯ จะพบว่าการกำหนดอัตราส่วนผสมของน้ำผลไม้และน้ำพีชผักต่อปริมาตรสุทธิของเครื่องตีไว้ในปริมาณที่ต่ำ กล่าวคือหากมีปริมาณสุทธิน้อยกว่าร้อยละ 10 ซึ่งเป็นอัตราขั้นต่ำอย่างสูง นั้นหมายความว่าหากเครื่องตีประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักนั้นมีอัตราส่วนของผลไม้และพีชผักต่อปริมาตรสุทธิของเครื่องตีเพียงร้อยละ 10 ก็จะสามารถได้รับยกเว้นภาษีจากเครื่องตีแล้ว อีกทั้งเมื่อพิจารณาตามบัญชีอัตราส่วนผสมดังกล่าวนี้จะพบว่ามีน้ำผลไม้หรือน้ำพีชผักอีกหลายชนิดที่กำหนดอัตราส่วนผสมขั้นต่ำไว้ต่ำกว่าร้อยละ 10 ก็เข้าหลักเกณฑ์ที่จะได้รับการยกเว้นภาษีแล้ว นั้นแสดงให้เห็นว่าหากผู้ผลิตเพียงแต่ใส่ปริมาณของผลไม้หรือพีชผักเพียงร้อยละ 10 หรือปริมาณขั้นต่ำที่น้อยกว่านั้น และไปใช้ส่วนผสมของวัตถุดิบหรือส่วนผสมอื่นในการผลิต เช่น หัวเชื้อเข้มข้น หรือสารสกัดเข้มข้น หรือปริมาณน้ำหวานเข้มข้นมาผสม ก็จะทำให้มีสิทธิได้รับการยกเว้นภาษีแล้ว เมื่อเครื่องตีดังกล่าวกำหนดอัตราส่วนผสมที่เป็นปริมาณผลไม้หรือพีชผักไว้ต่ำมาก ทำให้ส่วนใหญ่มีลักษณะเป็นน้ำผสมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานและมีสารปรุงแต่งรสและกลิ่น ซึ่งหากบริโภคไปแล้วย่อมก่อให้เกิดผลกระทบต่อสุขภาพ และไม่เป็นประโยชน์กับร่างกายโดยเฉพาะในกลุ่มเด็กและเยาวชนที่เป็นผู้บริโภคกลุ่มใหญ่ของสินค้าดังกล่าว³ จึงจะเห็นได้ว่าหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นนี้จะไม่ได้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายที่ให้การยกเว้นภาษีสรรพสามิตด้วยเหตุผลเพื่อประโยชน์แก่การเศรษฐกิจของประเทศหรือเพื่อความผาสุกของประชาชน อีกทั้งพบว่าสินค้าประเภท

³ แนวหน้า, “สรรพสามิตเอาแนริตภาษีชาเขียว จ่อเริ่มต้นที่ 10%สูงสุด20%ชี้ช่องให้เปลี่ยนส่วนผสมใหม่,” สืบค้นเมื่อวันที่ 12 เมษายน 2559, <http://www.naewna.com/business/129838/>.

เครื่องดื่มบางรายการเมื่อพิจารณาปริมาณสุทธิตั้งหมดของเครื่องดื่ม กลับพบอัตราส่วนปริมาณสุทธิตั้งที่เป็นส่วนผสมของผลไม้หรือพืชผักในปริมาณที่ต่ำมาก แต่กลับพบปริมาณน้ำตาลหรือส่วนผสมอื่นเป็นส่วนผสมหลักของเครื่องดื่ม ที่หากบริโภคเข้าไปแล้วจะก่อให้เกิดโทษต่อสุขภาพ⁴ ซึ่งเป็นสิ่งที่เกิดขึ้นจากหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการยกเว้นมีความลำสมัย เปิดช่องให้ผู้ผลิตสามารถใช้ประโยชน์จากความไม่รัดกุมและหลักเกณฑ์ที่ลำสมัยนี้เพื่อใช้สิทธิในการขอยกเว้นภาษีสำหรับเครื่องดื่มได้

อย่างไรก็ดีหากเปรียบเทียบกับกฎหมายการจัดเก็บภาษีจากเครื่องดื่มรสหวานที่มีส่วนผสมของน้ำตาลของเมืองเบิร์คลีย์ มลรัฐแคลิฟอร์เนีย ประเทศสหรัฐอเมริกา ที่ได้มีบทบัญญัติยกเว้นการจัดเก็บภาษีจากเครื่องดื่ม ซึ่งหากเป็นเครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้หรือน้ำพืชผัก จะต้องเป็นเครื่องดื่มที่ทำจากผลไม้หรือพืชผักแท้ในอัตราร้อยละ 100 โดยไม่มีการผสมน้ำตาลหรือสารทำให้หวาน หรือสารปรุงแต่งรสกลิ่นสีอย่างอื่น จึงจะถือเป็นเครื่องดื่มที่ได้รับยกเว้นภาษี จะเห็นได้ว่ามีความแตกต่างเกี่ยวกับการกำหนดปริมาณของผลไม้หรือพืชผักที่นำมาเป็นส่วนประกอบหรือส่วนผสมของเครื่องดื่มระหว่างกฎหมายสรรพสามิตของประเทศไทยและกฎหมายการจัดเก็บภาษีจากเครื่องดื่มรสหวานที่มีส่วนผสมของน้ำตาลหรือสารทำให้หวานของเมืองเบิร์คลีย์ เป็นอย่างมาก

5.1.5 ปัญหาของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตที่ไม่ครอบคลุมถึงสินค้าประเภทอาหาร

5.1.5.1 ปัญหาเกี่ยวกับฐานภาษีสรรพสามิต

จากพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 และพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ที่ใช้บังคับในปัจจุบันนี้ เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติในกฎหมายจะเห็นได้ว่า การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าประเภทอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพนั้น ครอบคลุมถึงแต่เฉพาะสินค้าประเภทเครื่องดื่มเท่านั้น แม้ว่าในปัจจุบันนี้จะมีหลายประเทศที่ได้ริเริ่มจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ โดยจัดเก็บจากเครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของน้ำตาลเป็นหลัก ซึ่งสำหรับในประเทศไทยได้มีผู้เสนอแนวทางเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากเครื่องดื่มรสหวานที่มีส่วนผสมของน้ำตาล โดยเฉพาะอย่างยิ่งได้มีข้อเสนอของสภาขับเคลื่อนการปฏิรูปประเทศที่ได้มีการเสนอให้จัดเก็บภาษีจากเครื่องดื่มที่มีปริมาณน้ำตาลเกินเกณฑ์มาตรฐานสุขภาพ⁵ ซึ่งข้อเสนอดังกล่าวได้ถูกชะลอออกไปอย่างไม่มีกำหนด โดยให้ใช้มาตรการทางกฎหมายที่มีอยู่ในปัจจุบันในการควบคุมการบริโภคไปก่อน⁶

⁴ Tnews TV, “คอลัมน์เจาะข่าวร้อนล้วงข่าวลึก เจาะลึก !!! ธุรกิจ"ซาเขียว" ผลประโยชน์ภายใต้แฝงเร้นภาษี ??,” สืบค้นเมื่อวันที่ 12 เมษายน 2559, <http://www.tnews.co.th/html/content/130284/>.

⁵ สำนักกรรมการ 3 สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร ปฏิบัติหน้าที่สำนักงานเลขาธิการสภาขับเคลื่อนการปฏิรูปประเทศ “รายงานของคณะกรรมการขับเคลื่อนการปฏิรูป

แต่อย่างไรก็ดีการบริโภคเครื่องดื่มรสหวานไม่ได้เป็นสาเหตุของการเกิดโรคไม่ติดต่อเรื้อรังซึ่งเป็นปัญหาทางด้านสุขภาพที่สำคัญแต่เพียงอย่างเดียว การบริโภคอาหารที่ให้พลังงานสูงซึ่งไม่ใช่เป็นอาหารหลักเพื่อการบริโภค ไม่ว่าจะเป็นอาหารสำเร็จรูปหรือกึ่งสำเร็จรูป หรือขนมขบเคี้ยว ขนมหวานต่างๆ ที่มีปริมาณส่วนผสมหลักของน้ำตาล ไขมันหรือโซเดียม ซึ่งการบริโภคอาหารในกลุ่มดังกล่าวก็เป็นสาเหตุหนึ่งของการเกิดโรคไม่ติดต่อเรื้อรังได้เช่นกัน โดยจะเห็นได้จากการที่ในปัจจุบันนี้ประเทศไทยได้มีมาตรการทางกฎหมายในการแก้ไขปัญหาสุขภาพที่เกิดจากอาหารและเครื่องดื่ม ตามประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 374) พ.ศ.2559 เรื่องอาหารที่ต้องแสดงฉลากโภชนาการและค่าพลังงานน้ำตาล ไขมัน และโซเดียมแบบจีดีเอ ซึ่งฉลากโภชนาการแบบจีดีเอนี้เป็นฉลากที่มีการระบุค่าพลังงาน น้ำตาล ไขมัน และโซเดียม มาแสดงที่ฉลากด้านหน้าบรรจุภัณฑ์ เพื่อให้ผู้บริโภคเห็นได้ชัดเจนและอ่านง่าย โดยจัดเป็นมาตรการหนึ่งที่ต้องการให้ผู้บริโภคได้ศึกษาทำความเข้าใจถึงข้อมูลทางด้านโภชนาการของผลิตภัณฑ์เพื่อการตัดสินใจในการเลือกหรือไม่เลือกบริโภค ซึ่งประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 374) พ.ศ.2559นี้ได้กำหนดให้อาหารดังต่อไปนี้ต้องมีการแสดงฉลากโภชนาการ

- (1) อาหารขบเคี้ยว ได้แก่
 - (1.1) มันฝรั่งทอดหรืออบกรอบ
 - (1.2) ข้าวโพดคั่วทอดหรืออบกรอบ
 - (1.3) ข้าวเกรียบ ทอด หรืออบกรอบ หรืออาหารขบเคี้ยวชนิดอบพอง
 - (1.4) ถั่วหรือนัตทอด หรืออบกรอบ หรืออบเกลือ หรือเคลือบปรุงรส
 - (1.5) สาหร่ายทอด หรืออบกรอบ หรือเคลือบปรุงรส
 - (1.6) ปลาเส้นทอด หรืออบกรอบหรือปรุงรส
- (2) ช็อกโกแลต และผลิตภัณฑ์ในทำนองเดียวกันนี้
- (3) ผลิตภัณฑ์ขนมอบ ได้แก่
 - (3.1) ขนมปังกรอบ หรือแครกเกอร์ หรือบิสกิต
 - (3.2) เวเฟอร์สอดไส้
 - (3.3) คุกกี้

ประเทศด้านสาธารณสุขและสิ่งแวดล้อม สภาขับเคลื่อนการปฏิรูปประเทศ เรื่อง “การป้องกันและควบคุมปัจจัยเสี่ยงต่อสุขภาพด้านอาหารและโภชนาการ ในประเด็นการจัดเก็บภาษีเครื่องดื่มที่มีปริมาณน้ำตาลเกินเกณฑ์มาตรฐานสุขภาพ” น.13.

⁶ โปสตุเดย์, “คลังล้มแผนเก็บภาษีน้ำหวาน,” สืบค้นเมื่อวันที่ 12 กรกฎาคม 2559 <https://www.posttoday.com/economy/finance/442265>.

(3.4) เค้ก และ

(3.5) พาย เพสตรี้ ทั้งชนิดที่มีและไม่มีไส้

(4) อาหารกึ่งสำเร็จรูป ได้แก่

(4.1) ก๋วยเตี๋ยว ก๋วยจั๊บ บะหมี่ เส้นหมี่ และวุ้นเส้นไม่ว่าจะมีการปรุง

แต่งหรือไม่ก็ตาม

(4.2) ข้าวต้มที่ปรุงแต่ง และโจ๊กที่ปรุงแต่ง

(5) อาหารมือหลักที่เป็นอาหารจานเดียว ซึ่งต้องเก็บรักษาไว้ในตู้เย็นหรือ

ตู้แช่แข็งตลอดระยะเวลาจำหน่าย

ซึ่งมาตรการในการแสดงฉลากโภชนาการดังกล่าวนี้ มีที่มาจากปัญหาสุขภาพของประชาชนที่เกิดจากภาวะโภชนาการเกินและโรคไม่ติดต่อเรื้อรังโดยเฉพาะโรคอ้วน โรคเบาหวาน และความดันโลหิตสูง ทำให้กระทรวงสาธารณสุขได้มีนโยบายที่ต้องการลดการบริโภคอาหารที่มีรสหวาน มัน เค็ม เพื่อช่วยป้องกันปัญหาภาวะโภชนาการเกินและโรคไม่ติดต่อเรื้อรัง⁷ โดยจะเห็นได้ว่าประเภทอาหารที่จำแนกมาทั้ง 5 กลุ่มนี้ จัดเป็นอาหารที่มีส่วนประกอบหลักของ ไขมัน น้ำตาล และโซเดียม และแม้จะรวมถึงอาหารมือหลักที่เป็นอาหารจานเดียวซึ่งต้องเก็บรักษาไว้ในตู้เย็นหรือตู้แช่แข็งตลอดระยะเวลาจำหน่ายด้วยก็ตาม แต่อาหารดังกล่าวก็มีความเสี่ยงถึงการมีส่วนผสมหรือส่วนประกอบที่ไม่ได้เป็นไปตามหลักการทางด้านโภชนาการที่เหมาะสม โดยอาจมีส่วนผสมของน้ำตาล ไขมัน หรือโดยเฉพาะอย่างยิ่งโซเดียม(เกลือ) ซึ่งหากมีการบริโภคเกินความต้องการของร่างกายในแต่ละวันแล้วก็ย่อมจะก่อให้เกิดผลกระทบต่อสุขภาพได้เช่นกัน แต่อย่างไรก็ดีมาตรการดังกล่าวนี้เป็นเพียงการกำหนดลักษณะประเภทของสินค้าที่จะต้องแสดงฉลากโภชนาการไว้เท่านั้น แต่ในปัจจุบันมาตรการนี้ยังมีอุปสรรคในเรื่องของความรู้ความเข้าใจหลักเกณฑ์ทางด้านโภชนาการของประชาชนและลักษณะของสัญลักษณ์ฉลากโภชนาการที่ซับซ้อนเกินที่จะเข้าใจได้ จึงส่งผลให้การใช้มาตรการทางด้านฉลากโภชนาการแต่เพียงอย่างเดียวไม่ประสบผลสำเร็จเท่าที่ควร⁸

⁷ ประกาศสำนักงานคณะกรรมการอาหารและยา เรื่อง คำชี้แจงประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 374) พ.ศ.2559 เรื่อง อาหารที่ต้องแสดงฉลากโภชนาการ และค่าพลังงาน น้ำตาล ไขมัน และโซเดียมแบบจีดีเอ

⁸ แผนงานวิจัยนโยบายอาหารและโภชนาการเพื่อการสร้างเสริมสุขภาพ มุลินธิเพื่อการพัฒนานโยบายสุขภาพระหว่างประเทศ, “รายงานฉบับสมบูรณ์ การศึกษาความเข้าใจและการใช้ฉลากโภชนาการหน้าบรรจุภัณฑ์ (Front-of-pack labeling) ของประชากรไทย,” น.42.

5.1.5.2 ปัญหาเกี่ยวกับอัตราภาษีสรรพสามิต

การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตโดยใช้อัตราตามปริมาณในปัจจุบัน จะเป็นไปตามบทบัญญัติในมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ซึ่งเป็นมาตราที่บัญญัติถึงวิธีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในอัตราตามปริมาณไว้ ที่บัญญัติไว้ว่า

“มาตรา 9 สินค้าที่ต้องเสียภาษีตามปริมาณนั้น ให้ถือตามหน่วยตามน้ำหนักสุทธิหรือตามปริมาณสุทธิของสินค้านั้น เว้นแต่

(1) ในกรณีสินค้าประเภทอาหารที่บรรจุภาชนะโดยมีของเหลวหล่อเลี้ยงด้วย เพื่อประโยชน์ในการถนอมอาหาร น้ำหนักที่ใช้เป็นเกณฑ์คำนวณภาษี ให้ถือเอาน้ำหนักแห่งสินค้าน้ำหนักทั้งหมดของเหลวที่บรรจุในภาชนะนั้น

(2) ในกรณีสินค้าที่บรรจุในหีบห่อหรือภาชนะใดๆ เพื่อจำหน่ายทั้งหีบห่อหรือภาชนะ และมีเครื่องหมายหรือป้ายแสดงปริมาณแห่งสินค้าติดไว้ที่หีบห่อหรือภาชนะนั้น เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี อธิบดีจะถือว่าหีบห่อหรือภาชนะนั้นๆ บรรจุสินค้าตามปริมาณที่แสดงไว้ก็ได้”

จะเห็นได้ว่าจากบทบัญญัติดังกล่าวนี้ ได้กำหนดให้การเสียภาษีสรรพสามิตในอัตราตามปริมาณนั้นจะคิดคำนวณจากน้ำหนักสุทธิของสินค้าหรือปริมาณสุทธิของสินค้านั้น และในกรณีของสินค้าประเภทอาหารนั้น แม้ว่าในปัจจุบันพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 และ พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 จะยังไม่ได้มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าประเภทอาหารก็ตาม แต่หากต่อไปในภายหน้ามีการแก้ไขบทบัญญัติโดยการเพิ่มสินค้าประเภทอาหารเข้าไปเป็นสินค้าตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตนำหรืออาหารในอัตราตามปริมาณนั้น ก็จะต้องเป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 9 (1)และ(2) กล่าวคือหากอาหารนั้นเป็นอาหารที่บรรจุภาชนะโดยมีของเหลวหล่อเลี้ยงไว้เพื่อประโยชน์ในการถนอมอาหาร การคำนวณน้ำหนักจะต้องรวมน้ำหนักของของเหลวที่บรรจุในภาชนะนั้นไว้ด้วย หรือในกรณีสินค้าที่บรรจุในหีบห่อหรือภาชนะใดเพื่อจำหน่ายทั้งหีบห่อหรือภาชนะและมีเครื่องหมายหรือป้ายแสดงปริมาณสินค้าติดไว้ที่หีบห่อหรือภาชนะ จะถือปริมาณน้ำหนักตามที่ได้แสดงไว้บนหีบห่อหรือภาชนะนั้นสำหรับการคำนวณน้ำหนักเพื่อเสียภาษีในอัตราตามปริมาณก็ได้

จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าประเภทอาหารหากมีการจัดเก็บภาษีในอัตราตามปริมาณนั้น ก็จะมุ่งพิจารณาจากน้ำหนัก หรือปริมาณของขนาดบรรจุของสินค้าเป็นฐานในการคำนวณอัตราภาษีสรรพสามิตตามปริมาณเท่านั้น ดังนั้น หากมีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากอาหารนอกเหนือจากเครื่องดื่มซึ่งมีผลกระทบต่อสุขภาพแล้วนั้นก็ไม่สามารถใช้หลักเกณฑ์ทางด้านคุณค่าทางโภชนาการหรือการพิจารณาถึงปริมาณสารอาหารมาใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีตามปริมาณตามมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ได้

เนื่องจากว่ากฎหมายไม่ได้เปิดช่องให้นำหลักเกณฑ์ทางด้านการพิจารณาคุณค่าทางโภชนาการหรือการพิจารณาถึงปริมาณสารอาหารหรือปริมาณส่วนผสมหรือส่วนประกอบอย่างอื่นมาเป็นหลักเกณฑ์ในการพิจารณาจัดเก็บภาษีโดยใช้อัตราตามปริมาณสำหรับสินค้าประเภทอาหารได้

เมื่อเปรียบเทียบกับพระราชบัญญัติภาษีจากสินค้าและบริการพิเศษ (Special tax on productions and services (LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS :IEPS))ของประเทศเม็กซิโก ที่มีการจัดเก็บภาษีจากอาหารที่ให้พลังงานสูงซึ่งไม่ใช่อาหารหลักเพื่อการบริโภค (Non-staple energy-dense foods) ที่มีการจัดเก็บภาษีโดยคำนวณอัตราภาษีตามปริมาณจากการให้พลังงานของอาหารกลุ่มดังกล่าวที่จะต้องมีการให้พลังงานตั้งแต่ 275 กิโลแคลอรีขึ้นไปต่อปริมาณ 100 กรัมของอาหาร โดยไม่ได้มีการคำนึงถึงน้ำหนักหรือปริมาณของอาหารเหมือนอย่างเช่นตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตของประเทศไทย

ดังนั้น การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตนำสำหรับอาหารในอัตราตามปริมาณตามบทบัญญัติมาตรา 9 (1)และ(2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ทำให้บทบัญญัติดังกล่าวไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตประการหนึ่งที่ระบุวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตไว้เพื่อขัดขวางหรือจำกัดการบริโภค⁹

5.2 วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับอาหารและเครื่องดื่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเป็นภาษีการบริโภคหรือภาษีทางอ้อมโดยทั่วไปที่จัดเก็บจากการขายสินค้าหรือให้บริการโดยผู้ประกอบการตามประมวลรัษฎากร นอกจากนี้ยังมีบทบัญญัติที่ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้การขายสินค้าหรือบริการบางอย่างที่มีเหตุผลเพื่อบรรเทาภาระทางภาษีและเพื่อส่งเสริมการบริการเพื่อสังคม ดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้การขายสินค้าประเภทพืชผลทางการเกษตรที่ยังไม่ได้ผ่านการแปรรูป ตามมาตรา 81(1)(ก) ซึ่งส่งผลให้ผู้ประกอบการที่ขายสินค้านั้นไม่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้า แต่อย่างไรก็ตามจำเป็นต้องวิเคราะห์ถึงการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและมาตรการทางด้านภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งจะส่งผลต่อราคาสินค้าอันมีผลกระทบต่อผู้บริโภค

⁹ จิตธาดา ธนะโสภณ, “ภาษีสรรพสามิต : วิเคราะห์แนวคิดและหลักการการจัดเก็บในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต,2545), น.9-11.

5.2.1 วิเคราะห์หลักการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ การไม่เก็บภาษีจากการขายสินค้าหรือบริการนั้นๆ แต่ไม่ได้สิทธิในการคืนภาษีหรือให้เครดิตภาษีสำหรับวัตถุดิบที่นำมาผลิตสินค้า¹⁰ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเป็นการบรรเทาภาระภาษีรูปแบบหนึ่งที่ทำให้กิจการที่อยู่นอกระบบการจัดเก็บภาษีโดยไม่ใช้กรณีที่บริษัทหรือผู้ประกอบการอื่นขายสินค้าหรือให้บริการกับกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วจะไม่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น ผู้ที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ตอนซื้อต้องถูกเรียกเก็บภาษีตามปกติ เพียงแต่ถ้าได้รับยกเว้นแล้วตอนที่ขายไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีและไม่มีหน้าที่ยื่นแบบกับหน่วยงานจัดเก็บภาษี ซึ่งการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมักจะมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการลดหรือบรรเทาภาระภาษีของผู้มีรายได้น้อย, เพื่อส่งเสริมกิจกรรมหรือกิจการสาธารณะ เพื่อความสัมพันธ์อันดีระหว่างประเทศ, เพื่อความสะดวกในการบริหารการจัดเก็บภาษีสำหรับกิจการที่มีรายได้น้อย เป็นต้น ซึ่งผลของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะทำให้ภาระทางภาษีลดลง แต่ถ้าบุคคลที่ซื้อสินค้าหรือรับบริการเป็นผู้ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะทำให้ภาระภาษีของกิจการเพิ่มขึ้น เนื่องจากผู้ประกอบการไม่สามารถขอภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเก็บโดยผู้ประกอบการรายก่อนเรียกเก็บคืนได้ทั้งหมด ทำให้ต้องนำภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นรวมเข้าไปเป็นส่วนหนึ่งของราคาที่ขายต่อ¹¹ นอกจากนี้ผลของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะทำให้กิจการหรือบริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ เมื่อมีการขายสินค้าหรือให้บริการไป ผู้ประกอบกิจการไม่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อหรือผู้รับบริการและไม่ต้องออกใบกำกับภาษี (Tax Invoice) ให้แก่ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการ นอกจากนี้ ผู้ประกอบกิจการไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ในขณะที่เดียวกันผู้ประกอบการก็ไม่มีสิทธิได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้จ่ายไปในขณะที่ซื้อสินค้าหรือวัตถุดิบมาใช้ในการประกอบกิจการ ส่งผลให้ผู้ประกอบกิจการยังคงต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของกิจการอยู่

แม้การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีข้อดีคือ ผู้ประกอบการเมื่อขายสินค้าและบริการจะไม่ต้องเรียกเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการโดยไม่ต้องออกใบกำกับภาษี (Tax Invoice) ให้กับผู้ซื้อหรือผู้รับบริการ, ไม่มีภาระหน้าที่ต้องจดทะเบียนและยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มต่อหน่วยงานที่จัดเก็บภาษี, ไม่มีค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานตามที่กฎหมายกำหนด และ

¹⁰ สมชัย ฤชุพันธุ์, ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย, (กรุงเทพมหานคร : กฎหมายธุรกิจ, 2532), น.78.

¹¹ ทิพย์วิมล แสนอุบล, “การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางการศึกษา : ศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายของประเทศไทยกับกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557), น.40.

รัฐสามารถลดค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบเอกสารของกิจการที่ได้รับยกเว้น แต่การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มกลับมีข้อเสียคือ ผู้ประกอบการไม่มีสิทธิได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ตนได้จ่ายไปในขณะที่ซื้อสินค้าหรือวัตถุดิบมาใช้ในกิจการของตน โดยผู้ประกอบการจะต้องรับภาระภาษีซื้อไว้เอง ทำให้เมื่อสินค้าหรือบริการที่ได้รับมาไม่สามารถขอคืนภาษีได้ จะมีผลทำให้ต้นทุนการผลิตสูงขึ้น และต้นทุนของสินค้าหรือบริการจะถูกผลักภาระต่อไปให้ผู้บริโภค ทำให้เกิดภาระภาษีซ้ำซ้อนหรือภาระภาษีแฝงอยู่ในสินค้าหรือบริการ เกิดการขาดวงจรเครดิตทำให้ราคาสินค้าหรือบริการแพงกว่าที่ควรจะเป็น นอกจากนี้แล้ว ผู้ประกอบการไม่สามารถออกใบกำกับภาษีเพื่อให้ผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการนำไปขอหักภาษีซื้อได้ ผู้ซื้อสินค้าหรือให้บริการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะไม่ซื้อสินค้า ทำให้ยอดขายลดลง ดังนั้น ความเข้าใจที่ว่า การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มหมายถึงการไม่มีภาระที่จะต้องเสียภาษีนั้น นอกนอกจากจะทำให้ไม่ต้องเสียภาษีแล้วยังทำให้สินค้าหรือบริการประเภทนั้นราคาถูกลงหรือเป็นการช่วยเหลือผู้ประกอบการรายย่อย ลดค่าใช้จ่าย ถือว่าเป็นความเข้าใจที่ผิด เพราะว่าการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น รัฐเป็นผู้ได้รับประโยชน์มากที่สุด ซึ่งทำให้รัฐไม่สูญเสียรายได้มากและยังช่วยลดรายจ่ายในการดำเนินการจัดเก็บ ไม่ว่าจะป็นรายจ่ายในการตรวจสอบเอกสาร หลักฐาน การจ้างเจ้าหน้าที่ เป็นต้น และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในขั้นตอนกลางทำให้สินค้าหรือบริการที่ได้รับยกเว้นไม่ได้รับภาษีที่เสียไปในขั้นตอนการผลิตสินค้า ส่งผลให้ภาษีนั้นแฝงตัวอยู่ในราคาหรือค่าบริการ และสุดท้ายผู้เสียภาษีเป็นผู้รับภาระภาษีมากที่สุด ดังนั้น การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจึงไม่อาจถือได้ว่าเป็นวิธีการบรรเทาภาระภาษีที่ดีที่สุด(The best treatment)¹² ซึ่งต่างจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ (Zero rating) ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีที่ผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีซื้อได้เต็มจำนวนเท่าที่ได้จ่ายไป¹³ โดยเป็นการปลอดจากภาระภาษีโดยสิ้นเชิงทั้งในด้านภาษีซื้อและภาษีขาย

5.2.2 วิเคราะห์มาตรการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าประเภทอาหารและเครื่องดื่มตามประมวลรัษฎากร

จากที่ได้กล่าวมาแล้วว่า สินค้าประเภทอาหารที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรนั้น ได้แก่สินค้าประเภทพืชผลทางการเกษตรและการขายสัตว์ไม่ว่าจะมีชีวิตหรือไม่ มีชีวิต ซึ่งการยกเว้นภาษีให้กับสินค้าประเภทอาหารดังกล่าวนี้จะยกเว้นให้เฉพาะสินค้าที่ไม่ได้ผ่านการแปรรูปหรือผ่านกระบวนการผลิตอย่างอื่น อย่างไรก็ตามอาหารถือเป็นปัจจัยที่สำคัญต่อการดำรงชีพของมนุษย์รวมถึงอาหารก็เป็นสิ่งที่สามารถช่วยส่งเสริมการมีสุขภาพร่างกายที่ดีของมนุษย์ได้หากเป็นการบริโภคอาหารที่ไม่มีผลกระทบต่อสุขภาพ

¹² ทิพย์วิมล แสนอุบล, *อ้าวแล้วเชิงอรรถที่10*, น.44.

¹³ Alan A. Tait, "Value Added Tax International Practice and Problems," (Washington D.C : International Monetary Fund,1988),p.49.

เมื่อเปรียบเทียบกับ พระราชบัญญัติระบบภาษีใหม่(ภาษีสินค้าและบริการ) ค.ศ. 1999 (A Nex Tax System Goods and Service Tax ACT 1999) ของประเทศออสเตรเลียซึ่งมีลักษณะเป็นภาษีการบริโภคเช่นเดียวกับภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย ได้มีการกำหนดให้สินค้าประเภทอาหารที่เป็นอาหารที่จำเป็นเพื่อการบริโภคของมนุษย์ เช่น ผัก ผลไม้ เนื้อสัตว์ไม่ว่าจะได้ผ่านการบรรจุในรูปของหีบห่อหรือภาชนะ, น้ำดื่มบรรจุขวด, ชาและกาแฟ(แต่ไม่รวมถึงชาและกาแฟที่เป็นเครื่องดื่มพร้อมดื่ม) รวมถึงเครื่องดื่มประเภทน้ำนมแท้ น้ำผลไม้ น้ำพืชผักที่มีส่วนผสมของผลไม้และพืชผักแท้ไม่ต่ำกว่าร้อยละ 90 เป็นต้น เป็นสินค้าที่ปลอดจากภาระภาษี (GST-free supplies) ซึ่งส่งผลให้การขายสินค้าประเภทอาหารที่ปลอดจากภาระภาษีนี้ ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าจะไม่สามารถเรียกเก็บภาษีสินค้าจากผู้บริโภคได้ แต่ในขณะเดียวกันผู้ประกอบการจดทะเบียนสามารถขอเครดิตภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจากการดำเนินกิจการและได้จ่ายไปคืนได้ ส่งผลให้สินค้าหรือบริการนั้นปลอดจากภาษีสินค้าและบริการอย่างแท้จริงเนื่องจากไม่มีภาษีแฝงอยู่ในราคาสินค้าหรือค่าบริการซึ่งจะมีผลกระทบต่อผู้บริโภค ซึ่งสินค้าที่ปลอดจากภาระภาษี (GST-free supplies) นี้จะมีลักษณะเช่นเดียวกันกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ แต่กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยที่ไม่มีการให้สิทธิประโยชน์โดยกำหนดให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์สำหรับสินค้าประเภทอาหาร จึงส่งผลให้สินค้าประเภทอาหารโดยเฉพาะอย่างยิ่งอาหารที่มีลักษณะเป็นอาหารที่จำเป็นเพื่อการบริโภคของมนุษย์ซึ่งมีลักษณะที่เป็นอาหารที่มีประโยชน์ต่อสุขภาพ มีภาระภาษีแฝงอยู่ในราคาสินค้า ส่งผลให้ผู้บริโภคเข้าถึงอาหารกลุ่มดังกล่าวได้ยากขึ้น

องค์การอนามัยโลก (World Health Organization) และองค์การอาหารแห่งสหประชาชาติ (Food and Agriculture Organization of the United Nations) ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์การบริโภคผักและผลไม้ที่เพียงพอของประชาชนที่ 400 กรัมต่อวัน เพื่อป้องกันโรคเรื้อรังต่างๆ เช่น น้ำหนักเกิน โรคเมะเร็ง โรคหัวใจและหลอดเลือด อีกทั้งเป็นการลดภาระการรักษายาบาลของภาครัฐจากการเจ็บป่วยและเสียชีวิตด้วยโรคเหล่านี้ด้วย การส่งเสริมการบริโภคผักและผลไม้ให้เพียงพอจึงเป็นมติสมัชชาขององค์การอนามัยโลกในปี พ.ศ.2547 และเป็นยุทธศาสตร์ระดับโลกที่ทุกประเทศมีพันธะสัญญา ร่วมกันในการบรรลุถึงเป้าหมายให้ประชาชนในประเทศบริโภคผักและผลไม้ให้ได้ถึงวันละ 400 กรัมต่อวัน¹⁴

¹⁴ แผนงานวิจัยนโยบายอาหารและโภชนาการเพื่อการสร้างเสริมสุขภาพ สำนักงานพัฒนานโยบายสุขภาพระหว่างประเทศ กระทรวงสาธารณสุข “องค์ความรู้เพื่อส่งเสริมการบริโภคผักผลไม้อินทรีย์ในประเทศไทย,” สืบค้นเมื่อ 11 มิถุนายน 2559 <http://www.fhpprogram.org/reports>.

แต่จากข้อมูลของหน่วยงานทางด้านสาธารณสุขกลับพบว่าในปัจจุบันประชากรไทยยังมีการบริโภคผักและผลไม้ต่ำกว่าเกณฑ์มาตรฐานที่องค์การอนามัยโลกกำหนด ซึ่งการบริโภคผักและผลไม้ไม่เพียงพอนี้ส่งผลให้เกิดภาวะโรคไม่ติดต่อเรื้อรังในประเทศไทยเพิ่มขึ้น ซึ่งสาเหตุที่ทำให้ประชากรไทยบริโภคผักผลไม้ไม่ถึงเกณฑ์ตามที่กำหนดนี้มีสาเหตุมาจากผู้บริโภคเน้นรสชาติมากกว่าคุณประโยชน์ นิยมบริโภคอาหารที่มีแป้งและน้ำตาลเพิ่มขึ้น บริโภคตามแผนตะวันตก¹⁵

เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติของภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้บัญญัติยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าพืชผลทางการเกษตรจะเห็นได้ว่ามาตรการการยกเว้นภาษีเป็นอุปสรรคต่อการส่งเสริมให้ประชากรไทยบริโภคผักผลไม้ให้ได้เกณฑ์ตามมาตรฐานที่องค์การอนามัยโลกได้กำหนดไว้ เนื่องจากผักผลไม้ซึ่งถือเป็นสินค้าที่เป็นพืชผลทางการเกษตรนั้นยังมีภาระภาษีแฝงอยู่ อันส่งผลต่อราคาของพืชผลทางการเกษตรที่เพิ่มสูงขึ้น ซึ่งเป็นอุปสรรคต่อการส่งเสริมการบริโภคผักและผลไม้ของประชากรไทยที่ยังมีปริมาณการบริโภคลดต่ำกว่ามาตรฐานที่องค์การอนามัยโลกได้กำหนดไว้ นอกจากนี้แล้วบทบัญญัติของภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ยังไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการทำให้สินค้าประเภทอาหารและเครื่องดื่มที่มีลักษณะเป็นสินค้าที่จำเป็นเพื่อการบริโภคของมนุษย์ซึ่งมีลักษณะเป็นอาหารและเครื่องดื่มที่มีประโยชน์ต่อสุขภาพเป็นสินค้าที่ปลอดจากภาระภาษีโดยสิ้นเชิงเหมือนอย่างเช่นสินค้าประเภทอาหารและเครื่องดื่มตามพระราชบัญญัติระบบภาษีใหม่(ภาษีสินค้าและบริการ) ค.ศ.1999 (A Nex Tax System Goods and Service Tax ACT 1999)ของประเทศออสเตรเลีย

¹⁵ เฟิงอ๋าง, น.30.

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

โรคไม่ติดต่อเรื้อรังนับเป็นปัญหาทางด้านสุขภาพที่สำคัญของประชากรไทยอีกทั้งยังเป็นปัญหาทางด้านสุขภาพที่สำคัญระดับโลก ซึ่งนับวันยิ่งทวีความรุนแรงมากยิ่งขึ้นทั้งในแง่ของการเจ็บป่วยและเสียชีวิตด้วยกลุ่มโรคดังกล่าว อันก่อให้เกิดความเสียหายทางด้านเศรษฐกิจและสังคม ภาครัฐจะต้องทุ่มงบประมาณทางด้านสาธารณสุขเป็นจำนวนมหาศาลเพิ่มมากขึ้นเพื่อจัดการปัญหาดังกล่าวด้วยการรักษาพยาบาล ซึ่งเป็นการแก้ไขปัญหาที่ปลายเหตุ ทั่วๆไปที่กลุ่มโรคไม่ติดต่อเรื้อรังนี้สามารถป้องกันได้ด้วยการปรับเปลี่ยนพฤติกรรมในการดำเนินชีวิตให้เหมาะสม นอกเหนือจากการบริโภคสุราและยาสูบ ตลอดจนการขาดการออกกำลังกายหรือมีกิจกรรมทางกายแล้วนั้น การบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่มีคุณค่าทางโภชนาการที่ไม่เหมาะสม อันได้แก่ อาหารและเครื่องดื่มที่มีส่วนประกอบหลักของ น้ำตาล ไขมัน และโซเดียม(เกลือ) หรือมีปริมาณของส่วนประกอบดังกล่าวมากเกินไปเกินกว่าความจำเป็นต่อการบริโภคของมนุษย์ในแต่ละวัน นับเป็นสาเหตุหนึ่งที่สำคัญที่เป็นปัจจัยเสี่ยงที่ทำให้เกิดโรคไม่ติดต่อเรื้อรังอันส่งผลกระทบต่อสุขภาพชีวิตและความเป็นอยู่ของประชาชนรวมไปถึงค่าใช้จ่ายทางด้านสาธารณสุขที่เพิ่มขึ้นเพื่อจัดการแก้ไขปัญหาดังกล่าว

จากปัญหาการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพที่เป็นสาเหตุของการเกิดโรคไม่ติดต่อเรื้อรัง ทำให้ในปัจจุบันได้มีมาตรการทางกฎหมายในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ ได้แก่ (1) มาตรการทางด้านการสร้างและพัฒนาศักยภาพความรู้ ทัศนคติประชาชนสัมพันธ์ให้ความรู้ผลิตสื่อเผยแพร่ต่างๆ ซึ่งดำเนินการโดย สำนักโรคไม่ติดต่อ กรมควบคุมโรค กระทรวงสาธารณสุขและสำนักงานกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ (2) มาตรการทางด้านฉลากโภชนาการเพื่อให้ความรู้กับผู้บริโภคได้พิจารณาคุณค่าทางโภชนาการหรือส่วนประกอบของอาหารและเครื่องดื่มเพื่อการตัดสินใจในการเลือกบริโภค ตามประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 182) พ.ศ.2541, ประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 374) พ.ศ.2559 และประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 373) พ.ศ.2559 และ (3) มาตรการในการควบคุมโฆษณาตามพระราชบัญญัติอาหาร พ.ศ.2522 พระราชบัญญัติคุ้มครองผู้บริโภค พ.ศ.2522 และประกาศสำนักงานคณะกรรมการอาหารและยา เรื่องหลักเกณฑ์การโฆษณาอาหาร พ.ศ.2551 แต่อย่างไรก็ดี กลับพบว่า มาตรการทางกฎหมายในปัจจุบันยังไม่เพียงพอต่อการแก้ไขปัญหาดังกล่าวจากการบริโภคอาหาร

และเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพที่เป็นสาเหตุหนึ่งของการเกิดโรคไม่ติดต่อเรื้อรัง ซึ่งการนำมาตรการตามที่กล่าวมาใช้นี้หากนำมาใช้ควบคู่กับมาตรการในการจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพก็จะส่งผลให้มาตรการในการแก้ไขปัญหาการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพสามารถดำเนินการไปได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

ในปัจจุบันได้มีหลายประเทศที่นำมาตรการทางด้านภาษีมาใช้จัดการปัญหาทางด้านสุขภาพด้วยการจัดเก็บภาษีในรูปแบบภาษีการบริโภคจากสินค้าประเภทอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพซึ่งเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้เกิดโรคไม่ติดต่อเรื้อรัง โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลดหรือจำกัดการบริโภค รวมถึงเป็นการแสวงหารายได้ให้กับรัฐ เช่น การจัดเก็บภาษีจากเครื่องดื่มผสมน้ำตาลของเมืองเบิร์คลีย์ มลรัฐแคลิฟอร์เนีย ประเทศสหรัฐอเมริกา ที่จัดเก็บจากเครื่องดื่มรสหวานที่มีส่วนผสมของน้ำตาล, การจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติสุขภาพแห่งชาติ(The Healthy Dine' Nation Act of 2014) ของเขตปกครองตนเองรัฐนาวาโฮ ประเทศสหรัฐอเมริกา ที่จัดเก็บจากอาหารที่มีคุณค่าทางโภชนาการต่ำ เช่น เครื่องดื่มรสหวาน ขนมขบเคี้ยวต่างๆ, การจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีจากสินค้าและบริการพิเศษ (Special tax on productions and services (LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS :EPS Act)) ของประเทศเม็กซิโก ที่จัดเก็บจากเครื่องดื่มรสหวานที่มีส่วนผสมของน้ำตาลหรือสารทำให้หวาน (Sugar-sweetened beverages) และอาหารที่ให้พลังงานสูงซึ่งไม่ใช่อาหารหลักเพื่อการบริโภค (Non-staple energy-dense foods) นอกจากนี้แล้ว ยังมีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีสำหรับสินค้าอาหารที่จัดว่าเป็นอาหารเพื่อการบริโภคที่จำเป็นต่อการดำรงชีพของมนุษย์ตามพระราชบัญญัติระบบภาษีใหม่ (ภาษีสินค้าและบริการ) ค.ศ.1999 (A New Tax System Goods and Service Tax ACT 1999) ที่กำหนดให้อาหารในกลุ่มดังกล่าวเป็นอาหารที่ปลอดจากภาระภาษีโดยสิ้นเชิง แต่ถ้าหากว่าเป็นอาหารฟุ่มเฟือยหรืออาหารเพื่อการบริโภคที่ไม่จำเป็นต่อการดำรงชีพของมนุษย์ซึ่งมักจะมีลักษณะที่เป็นอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพก็จะไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีดังกล่าว

อย่างไรก็ดี เมื่อพิจารณาจากกฎหมายภาษีการบริโภคที่จัดเก็บในประเทศไทย ซึ่งได้แก่การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ประกอบพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 และการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร พบว่าในปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีมาตรการทางด้านภาษีมาใช้ในการจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพโดยตรง นอกจากนี้ยังพบว่ากฎหมายภาษีการบริโภคดังกล่าวยังเป็นอุปสรรคต่อการจัดเก็บภาษีการบริโภคจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพรวมถึงการใช้มาตรการทางด้านภาษีการบริโภคสำหรับอาหารเพื่อการบริโภคที่จำเป็นเพื่อการดำรงชีพของมนุษย์ ดังสรุปได้ดังต่อไปนี้

(1) ภาษีสรรพสามิต เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ประกอบพระราชบัญญัติพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ซึ่งปัจจุบันนี้กำหนดให้เครื่องดื่มเป็นสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต แต่อย่างไรก็ตามกลับพบความไม่เหมาะสมของอัตราภาษีสรรพสามิต กล่าวคือ เครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของน้ำตาลหรือสารทำให้หวานมีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในอัตราที่ต่ำกว่าทั้งอัตราตามปริมาณและอัตราตามมูลค่าเครื่องดื่มที่ไม่มีส่วนผสมของน้ำตาลหรือสารทำให้หวาน หลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีสรรพสามิตสำหรับเครื่องดื่มน้ำพืชผักผลไม้ตามประกาศกรมสรรพสามิต เรื่องหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีสรรพสามิตเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก ลงวันที่ 29 มกราคม พ.ศ.2551 ยังมีข้อบกพร่องในเรื่องของความหมายของน้ำพืชผักผลไม้ที่จะได้รับยกเว้นภาษีเช่น สามารถเติมน้ำหวานเข้มข้น หรือสารละลายเข้มข้นเข้าไปในเครื่องดื่มได้ และปริมาณอัตราส่วนผสมของพืชผักผลไม้ที่กำหนดไว้ในอัตราที่ต่ำเปิดช่องให้ผู้ผลิตหรือผู้ประกอบการสามารถใช้เป็นช่องทางในการแสวงหาประโยชน์จากการได้รับยกเว้นภาษีด้วยการเติมส่วนผสมของพืชผักผลไม้ลงไปเพียงเล็กน้อยก็สามารถได้รับสิทธิประโยชน์ในการยกเว้นภาษีสรรพสามิตสำหรับเครื่องดื่มแล้ว นอกจากนี้แล้วกฎหมายภาษีสรรพสามิตในปัจจุบันยังไม่ครอบคลุมการจัดเก็บภาษีจากอาหารที่ให้พลังงานสูงซึ่งไม่ใช่อาหารหลักเพื่อการบริโภค เช่นขนมขบเคี้ยว ลูกอม ลูกกวาดต่างๆ อีกทั้งบทบัญญัติเกี่ยวกับการคำนวณอัตราภาษีตามปริมาณสำหรับสินค้าอาหารในมาตรา 9 (1)และ(2)ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ที่กำหนดให้คำนวณอัตราภาษีจากน้ำหนักหรือปริมาณบรรจุของอาหาร ก็ไม่สามารถเปิดช่องให้นำหลักการคำนวณสารอาหารตามคุณค่าทางโภชนาการมาใช้ในการคำนวณอัตราภาษีตามปริมาณได้

(2) ภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่จัดเก็บตามประมวลรัษฎากรในปัจจุบันนี้ ได้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าประเภทอาหาร ซึ่งได้แก่พืชผลทางการเกษตรและสัตว์ไม่ว่าจะมีชีวิตหรือไม่ตามมาตรา 81(1)และ(2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะเป็นประโยชน์กับผู้ประกอบการก็แต่เพียงไม่มีหน้าที่ปฏิบัติตามกฎหมายในการเรียกเก็บภาษีจากผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการ แต่ไม่ได้ทำให้ภาระภาษีที่แฝงอยู่ในสินค้าหรือบริการนั้นหมดไป ซึ่งภาระภาษีดังกล่าวจะแฝงอยู่ในต้นทุนของสินค้าหรือบริการซึ่งผู้ประกอบการสามารถผลักภาระให้ตกอยู่กับผู้บริโภคได้ นอกจากนี้แล้ว การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ยังไม่ได้มีการกำหนดให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์สำหรับอาหารอาหารเพื่อการบริโภคที่จำเป็นต่อการดำรงชีพของมนุษย์ส่งผลให้เป็นอุปสรรคต่อการเข้าถึงอาหารในกลุ่มดังกล่าว เนื่องจากมีภาระภาษีแฝงอยู่ ซึ่งในปัจจุบันการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ตามประมวลรัษฎากรยังจำกัดอยู่เฉพาะในเรื่องของการส่งออก การให้บริการในต่างประเทศ การขายสินค้าหรือให้บริการกับองค์กรระหว่างประเทศ

จากปัญหาทางด้านกฎหมายภาษีตามที่ได้กล่าวมาข้างต้น ผู้เขียนจึงขอเสนอแนะให้มีการปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติทั้งในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ประกอบพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 และบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ดังมีรายละเอียดต่อไปนี้

6.2 ข้อเสนอแนะ

6.2.1 ข้อเสนอแนะในการแก้ปัญหาค่าจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากอาหารและเครื่องดื่ม

6.2.1.1 ปรับปรุงความหมายของเครื่องดื่มตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527

สืบเนื่องจากในปัจจุบันความหมายของคำว่าเครื่องดื่มตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตยังไม่ครอบคลุมถึงน้ำหวานเข้มข้น(Syrup) และผลิตภัณฑ์นมปรุงแต่ง ซึ่งเมื่อพิจารณาจากกฎหมายภาษีการบริโภคของเขตปกครองตนเองรัฐนาวาโฮ และประเทศออสเตรเลียที่กำหนดให้สินค้าดังกล่าวไม่ได้เป็นสินค้าที่ปลอดจากภาวะภาษีหรือได้รับยกเว้นภาษี และเพื่อเป็นการป้องกันไม่ให้ผู้บริโภคได้บริโภคน้ำหวานเข้มข้นหรือผลิตภัณฑ์อื่นที่มีลักษณะอย่างเดียวกันซึ่งก่อให้เกิดผลกระทบต่อสุขภาพ และป้องกันไม่ให้ผู้ประกอบการใช้ประโยชน์จากการไม่ถือเอาผลิตภัณฑ์จากนมมาเป็นส่วนประกอบหรือส่วนผสมเพื่อให้สินค้านั้นไม่เป็นเครื่องดื่มที่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีสรรพสามิต ผู้เขียนจึงเสนอให้มีการปรับปรุงแก้ไขความหมายของเครื่องดื่มดังนี้

“เครื่องดื่ม” หมายความว่า สิ่งซึ่งตามปกติใช้เป็นเครื่องดื่มได้โดยไม่ต้องเจือปนและไม่มีแอลกอฮอล์ โดยจะมีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วยหรือไม่ก็ตาม อันบรรจุอยู่ในภาชนะและผนึกไว้ เช่น น้ำแร่ น้ำหวาน น้ำผลไม้ น้ำพืชผัก และน้ำโซดา เป็นต้น และให้หมายความรวมถึงเครื่องดื่มที่ทำหรือบรรจุหรือได้จากเครื่องขยายเครื่องดื่มไม่ว่าจะขายด้วยวิธีใด แม้จะไม่ได้บรรจุภาชนะและผนึกไว้ แต่ไม่รวมถึง

- (1) น้ำหรือน้ำแร่ตามธรรมชาติ
- (2) น้ำกลั่นหรือน้ำกรองสำหรับดื่มโดยไม่ต้องปรุงแต่ง
- (3) เครื่องดื่มซึ่งผู้ผลิตได้ผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะ อันมิได้มีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วย ทั้งมิได้ส่งมอบคุณภาพด้วยเครื่องเคมี
- (4) นำนมจืด นำนมอื่นๆ ไม่ว่าจะปรุงแต่งหรือไม่ ทั้งนี้ ตามมาตรฐานที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยอาหาร

(5) เครื่องดื่มตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา”

จากความหมายดังกล่าวที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน ผู้เขียนขอเสนอให้มีการปรับปรุงแก้ไขความหมายของคำว่าเครื่องดื่ม ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ให้มีลักษณะที่เป็นไปตามเครื่องดื่มประเภทน้ำหวานเข้มข้นและผลิตภัณฑ์นม ที่จะต้องเสียภาษี และเป็นสินค้าที่ปลอดจากภาระภาษีตามลำดับ โดยเทียบเคียงจากหลักการจัดเก็บภาษีจากเครื่องดื่มรสหวานที่มีส่วนผสมของน้ำตาลของเมืองเบิร์คลีย์ มลรัฐแคลิฟอร์เนีย รัฐนาวาโฮ ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศเม็กซิโก ประกอบกับพระราชบัญญัติระบบภาษีใหม่(ภาษีสินค้าและบริการ) ค.ศ.1999 (A New Tax System Goods and Service Tax ACT 1999) ของประเทศออสเตรเลีย ในส่วนของการยกเว้นภาษีให้สำหรับเครื่องดื่มบางประเภท โดยเสนอให้มีการปรับปรุงถ้อยคำความหมายให้เป็นไปดังต่อไปนี้

“เครื่องดื่ม” หมายความว่า สิ่งซึ่งตามปกติใช้เป็นเครื่องดื่มได้และไม่มีแอลกอฮอล์ โดยจะมีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วยหรือไม่ก็ตาม อันบรรจุอยู่ในภาชนะและผนึกไว้ เช่น น้ำแร่ น้ำหวาน น้ำผลไม้ น้ำพืชผัก และน้ำโซดา เป็นต้น และให้หมายความรวมถึง สิ่งที่ใช้เป็นเครื่องดื่มได้โดยต้องมีการเจือปนเช่น น้ำหวานเข้มข้น สารให้พลังงาน หรือสารละลายเข้มข้น เป็นต้น และเครื่องดื่มที่ทำหรือบรรจุหรือได้จากเครื่องขยายเครื่องดื่มไม่ว่าจะขายด้วยวิธีใด แม้จะไม่ได้บรรจุภาชนะและผนึกไว้ แต่ไม่รวมถึง

- (1) น้ำหรือน้ำแร่ตามธรรมชาติ
- (2) น้ำกลั่นหรือน้ำกรองสำหรับดื่มโดยไม่ต้องปรุงแต่ง
- (3) เครื่องดื่มซึ่งผู้ผลิตได้ผลิตขึ้นเพื่อขายปลีกเองโดยเฉพาะ อันมิได้มีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์อยู่ด้วย ทั้งมิได้สงวนคุณภาพด้วยเครื่องหมาย
- (4) นำนมจืด นำนมอื่นๆ แต่ไม่รวมถึงนมปรุงแต่งที่มีส่วนผสมของนมต่ำกว่าร้อยละ 95 ของผลิตภัณฑ์และมีการปรุงแต่งกลิ่นหรือรสของผลิตภัณฑ์ดังกล่าว”

6.2.1.2 ปรับปรุงพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าประเภทเครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของน้ำตาลหรือสารทำให้หวาน

สืบเนื่องจากเครื่องดื่มผสมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานนั้น มีข้อมูลทางด้านสาธารณสุขที่ให้การยืนยันว่าการบริโภคเครื่องดื่มที่มีการผสมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานนั้น จะส่งผลเสียต่อร่างกายและเกิดผลกระทบต่อสุขภาพในด้านอื่นๆตามมาอีกมากมาย นอกจากนี้แล้วในปัจจุบัน ฐานพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตระหว่างสินค้าตามพิกัด02.01 ได้แก่ เครื่องดื่มที่ไม่ผสมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานและพิกัด02.02 ได้แก่ เครื่องดื่มที่ผสมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานมีความแตกต่างกัน กล่าวคือเครื่องดื่มที่ผสมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานมีอัตราภาษีทั้งตามปริมาณและตามมูลค่าที่ต่ำกว่า ดังนั้นเพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาโรคไม่ติดต่อเรื้อรังที่เกิดจากการบริโภคเครื่องดื่มรสหวานที่มี

ส่วนผสม ของน้ำตาล และความไม่เหมาะสมของฐานและพิกัดอัตราสินค้าประเภทเครื่องดื่ม เมื่อพิจารณาจาก พระราชบัญญัติภาษีจากสินค้าและบริการพิเศษ (IEPS Act) ของประเทศเม็กซิโก ที่มีการจัดเก็บภาษี จากเครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของน้ำตาลหรือสารให้ความหวาน ในอัตรา 1 เปโซต่อหนึ่งลิตรโดยพิจารณาจากปริมาณการผลิตของผู้ผลิตเครื่องดื่มและมีการจัดเก็บภาษีจากเครื่องดื่มประเภทเครื่องดื่มที่ให้พลังงาน(energy drink) ในอัตราร้อยละ 25ของมูลค่า และตามประมวลเทศบัญญัติของเมืองเบิร์คลีย์ มลรัฐแคลิฟอร์เนีย ในส่วนที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากเครื่องดื่มรสหวานที่มีส่วนผสมของน้ำตาล นอกจากนี้แล้วพระราชบัญญัติระบบภาษีใหม่(ภาษีสินค้า และบริการ) ค.ศ.1999 (A New Tax System Goods and Service Tax ACT 1999) ของประเทศออสเตรเลีย ที่ได้กำหนดให้ น้ำหวานเข้มข้นเป็นสินค้าที่ต้องเสียภาษี เนื่องจากไม่มีลักษณะของสินค้าที่มีความจำเป็นเพื่อการบริโภคของมนุษย์

ดังนั้นการใช้มาตรการทางภาษีเพื่อจัดการปัญหาดังกล่าวจึงมีความจำเป็นที่จะต้องมีการปรับปรุงพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตสินค้าตามพิกัด 02.02 ดังต่อไปนี้

(1) ปรับปรุงลักษณะของเครื่องดื่มตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตประเภท 02.02 จากเดิมที่ระบุไว้ว่า

“น้ำแร่และน้ำอัดลมที่เติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานอื่นๆ หรือที่ปรุงกลิ่นรส และเครื่องดื่มอื่นๆ ที่ไม่มีแอลกอฮอล์ แต่ไม่รวมถึงน้ำผลไม้หรือน้ำพืชผักตามประเภทที่ 02.03”

ผู้เขียนขอเสนอให้มีการปรับปรุงลักษณะของเครื่องดื่มตามพิกัด 02.02 ให้มีลักษณะดังต่อไปนี้

“ประเภทที่ 02.02 น้ำแร่ น้ำอัดลมหรือเครื่องดื่มอย่างอื่นเช่นเครื่องดื่มที่ให้พลังงาน ที่มีการเติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานอื่นๆหรือมีการปรุงกลิ่นรส น้ำหวานเข้มข้น หัวน้ำเชื่อมเข้มข้นหรือผลิตภัณฑ์อย่างอื่นที่คล้ายคลึงกัน แต่ไม่รวมถึงน้ำผลไม้หรือน้ำพืชผักตามประเภทที่ 02.03”

(2) ปรับปรุงอัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าตามพิกัด 02.02 จากเดิมที่จัดเก็บตามอัตราตามมูลค่าจากภาชนะบรรจุซึ่งมีปริมาตรไม่เกิน 440 ลูกบาศก์เซนติเมตรหรือเกิน 440 ลูกบาศก์เซนติเมตรในอัตราร้อยละ 20 และจัดเก็บภาษีในอัตราตามปริมาณ โดยพิจารณาจากภาชนะบรรจุซึ่งมีปริมาตรไม่เกิน 440 ลูกบาศก์เซนติเมตรหรือเกิน 440 ลูกบาศก์เซนติเมตร เป็นหน่วยในการคิดอัตราภาษีตามปริมาณคือหน่วยละ 0.37 บาท ซึ่งรวมถึงเครื่องดื่มประเภทดังกล่าวที่ทำหรือบรรจุหรือได้จากเครื่องขยายเครื่องดื่มด้วย โดยผู้เขียนขอเสนอให้มีการใช้อัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าตามพิกัด 02.02 ดังต่อไปนี้

- **กรณีที่มีการเก็บภาษีสรรพสามิตโดยใช้อัตราตามปริมาณแต่เพียง**

อย่างเดียว อันเนื่องมาจากปัญหาของการใช้อัตราภาษีสรรพสามิตในอัตราตามมูลค่าซึ่งพบว่า การใช้อัตราตามมูลค่านั้นมักจะมีปัญหาเกี่ยวกับความซับซ้อนของมูลค่าและการตีความมูลค่าที่แท้จริงของสินค้า ซึ่งหากมีการจัดเก็บภาษีโดยใช้อัตราตามปริมาณแต่เพียงอย่างเดียว จะมีข้อดีที่มีความง่ายต่อการจัดเก็บและตัดปัญหาที่จะเกิดขึ้นจากการกำหนดราคาของผู้ผลิตหรือผู้นำเข้าและอำนาจในการประเมินราคาของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี การกำหนดอัตราภาษีด้วยการจัดเก็บภาษีตามปริมาณแต่เพียงอย่างเดียว จึงมีความเหมาะสม มั่นคง และสะท้อนการบริโภคได้อย่างแท้จริง แต่อย่างไรก็ดี การจัดเก็บภาษีโดยใช้อัตราตามปริมาณนั้นควรต้องพิจารณาปรับเปลี่ยนอัตราภาษีตามสภาพเงินเฟ้อของระบบเศรษฐกิจด้วย เนื่องจากสภาวะเงินเฟ้อย่อมส่งผลต่อรายได้ภาษีที่แท้จริงที่รัฐจะได้รับจากการจัดเก็บ ซึ่งหากใช้วิธีนี้ผู้เขียนขอเสนอให้มีการจัดเก็บจากปริมาณการผลิตเครื่องดื่มรวมของผู้ผลิตหรือผู้ประกอบการอุตสาหกรรมรวมถึงปริมาณการนำเข้า โดยใช้หลักการเดียวกันกับการจัดเก็บภาษีจากเครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของน้ำตาลหรือสารให้ความหวานของประเทศเม็กซิโก

- **กรณีที่มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตโดยใช้ทั้งอัตราตามมูลค่าและ**

อัตราตามปริมาณ ซึ่งอัตราภาษีทั้งสองแบบนี้ต่างก็มีข้อดีข้อเสียแตกต่างกันไป แม้ว่าการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเพื่อยับยั้งหรือจำกัดการบริโภคนั้นหากมีการใช้อัตราภาษีตามปริมาณจะทำให้การยับยั้งหรือการจำกัดการบริโภคสินค้านั้นมีประสิทธิภาพกว่าการใช้อัตราภาษีตามมูลค่า แต่อย่างไรก็ตามหากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตนั้น รัฐต้องการที่จะยับยั้งและจำกัดการบริโภคสินค้า อีกทั้งยังไม่ต้องการให้รายได้ทางภาษีจากการจัดเก็บจากสินค้านั้นลดลงด้วย การใช้อัตราภาษีสรรพสามิตโดยใช้อัตราแบบผสม (Mixed System) ก็ย่อมเป็นอีกทางเลือกหนึ่งในการนำมาปรับใช้กับการจัดเก็บภาษีจากเครื่องดื่มตามพิกัดประเภท 02.02 โดยใช้อัตราตามปริมาณเพื่อลดการบริโภค และใช้อัตราตามมูลค่าเพื่อจำกัดการบริโภคเครื่องดื่มตามพิกัดประเภท 02.02 ที่มีราคาสูงซึ่งถือว่าเป็นสินค้าฟุ่มเฟือยด้วยนอกเหนือจากเป็นสินค้าที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ แต่อย่างไรก็ดี หากรัฐไม่ต้องการให้รายได้ภาษีที่แท้จริงลดลงตามอัตราเงินเฟ้อซึ่งถือเป็นข้อเสียของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในอัตราตามปริมาณ ก็จะต้องกำหนดให้มีการปรับอัตราภาษีตามปริมาณตามอัตราเงินเฟ้อโดยอัตโนมัติทุกปี

ทั้งนี้ หากมีการจัดเก็บภาษีในกรณีนี้ ผู้เขียนขอเสนอให้มีการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าของสินค้าตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ที่กำหนดให้สินค้าตามพิกัดประเภท 02.02 นี้ จะต้องเสียภาษีในอัตราตามมูลค่าร้อยละ 20 ของราคา ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าเป็นอัตราที่เหมาะสมแล้ว นอกจากนี้ในการจัดเก็บภาษีโดยใช้อัตราตามปริมาณนั้น ผู้เขียนขอเสนอให้มีการจัดเก็บโดยใช้หลักการเช่นเดียวกันกับกรณีของการจัดเก็บภาษีจากเครื่องดื่มโดยใช้อัตราตามปริมาณแต่เพียงอย่างเดียวดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น คือจัดเก็บจากปริมาณการผลิตรวมของเครื่องดื่มตามพิกัดประเภทที่ 02.02 ที่ผู้เขียนได้เสนอให้แก้ไข ของผู้ผลิตหรือผู้ประกอบการ

รวมถึงปริมาณการนำเข้า โดยใช้หลักการเดียวกันกับการจัดเก็บภาษีจากเครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของน้ำตาลหรือสารให้ความหวานของประเทศเม็กซิโกโดยอัตราตามปริมาณนี้ควรจะต้องมีการปรับอัตราภาษีให้สอดคล้องกับอัตราเงินเฟ้อโดยอัตโนมัติทุกปี เมื่อคำนวณอัตราภาษีทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณได้แล้ว ก็จะต้องนำค่าภาษีที่คำนวณได้ทั้งสองอัตรานี้มารวมกันเพื่อให้ได้มูลค่าภาษีที่แท้จริงที่จะต้องนำไปรวมอยู่ในราคาของเครื่องดื่ม

นอกจากนี้แล้วในการกำหนดอัตราส่วนตามปริมาณ เมื่อพิจารณาจากกฎหมายของการจัดเก็บภาษีของเมืองเบิร์กลีย์ และประเทศเม็กซิโกแล้ว จะพบว่ามีข้อกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีคือเครื่องดื่มที่ให้ความหวานนั้นจะต้องมีการให้พลังงานขั้นต่ำที่ 2 แคลอรีต่อหนึ่งออนซ์ และในส่วนของประเทศเม็กซิโกจะไม่มีพิจารณาถึงปริมาณอัตราส่วนผสมของน้ำตาลหรือสารทำให้หวาน กล่าวคือหากเครื่องดื่มนั้นมีส่วนผสมของน้ำตาลหรือสารทำให้หวาน ไม่ว่าจะมีส่วนผสมของน้ำตาลหรือสารทำให้หวานมากน้อยเพียงใดก็จะถูกจัดเก็บภาษีในอัตรา 1 เปโซต่อหนึ่งลิตรโดยพิจารณาจากปริมาณการผลิตของโรงอุตสาหกรรม ซึ่งการจัดเก็บภาษีในอัตราตามปริมาณของประเทศเม็กซิโกนี้ ผู้เขียนเห็นว่ายังไม่มีความเห็นธรรมและอาจจะไม่สามารถแก้ปัญหาทางด้านสุขภาพได้กล่าวคือเครื่องดื่มนั้นจะไม่มี ความแตกต่างในอัตราภาษีแม้ว่าจะมีปริมาณของน้ำตาลหรือสารทำให้หวานเป็นส่วนผสมในเครื่องดื่มในอัตราที่แตกต่างกัน ซึ่งการจัดเก็บภาษีโดยใช้อัตราเดียวกับเครื่องดื่มรสหวานทุกประเภทโดยไม่คำนึงถึงปริมาณน้ำตาลหรือสารทำให้หวานที่อยู่ในเครื่องดื่มนั้น ก็ย่อมจะส่งผลให้การจัดเก็บภาษีไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอต่อการยับยั้งการบริโภค รวมถึงการปรับเปลี่ยนสูตรของผู้ผลิตเนื่องจากว่าเครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของน้ำตาลหรือสารให้ความหวานไม่ว่าจะมากหรือน้อยอัตราภาษีก็ไม่ต่างกัน

ดังนั้นผู้เขียนจึงเสนอว่า การจัดเก็บภาษีจากเครื่องดื่มรสหวานที่มีส่วนผสมของน้ำตาลตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตประเภท 02.02 ตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตนี้ ควรจะต้องมีการกำหนดอัตราของส่วนผสมของน้ำตาลหรือสารทำให้หวานที่หากว่าเครื่องดื่มนั้นมีส่วนผสมของน้ำตาลหรือสารทำให้หวานในปริมาณที่ไม่เกินกว่าที่กฎหมายกำหนดเช่น กำหนดให้เครื่องดื่มที่มีปริมาณน้ำตาลไม่เกิน 5 กรัม ต่อปริมาณ 200 มิลลิลิตร เป็นเครื่องดื่มที่ได้รับยกเว้นภาษีเป็นต้น และหากเครื่องดื่มใดมีปริมาณน้ำตาลหรือสารทำให้หวานเกินกว่าอัตราที่กฎหมายกำหนด ก็จะต้องถูกจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากเครื่องดื่มโดยพิจารณาจากปริมาณของการเติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานลงในเครื่องดื่มนั้นในลักษณะของภาษีตามอัตราก้าวหน้า กล่าวคือหากเครื่องดื่มนั้นมีการเติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานในปริมาณมากก็ต้องถูกจัดเก็บภาษีสูงกว่าเครื่องดื่มอีกประเภทที่มีการเติมน้ำตาลหรือสารทำให้หวานในปริมาณที่ต่ำกว่า ซึ่งการกำหนดอัตราภาษีโดยพิจารณาจากปริมาณน้ำตาลหรือสารทำให้หวานในเครื่องดื่มนั้น ก็ย่อมจะสะท้อนถึงการบริโภคได้ กล่าวคือ ผู้บริโภคที่บริโภคเครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของน้ำตาลหรือสารทำให้หวานในปริมาณมากก็

จะต้องรับภาระภาษีมากเนื่องจากอัตราภาษีจะขึ้นอยู่กับปริมาณน้ำตาลหรือสารทำให้หวานใน เครื่องดื่มอันจะสามารถส่งผลต่อการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมผู้บริโภคได้ นอกจากนี้แล้วการกำหนด อัตราภาษีตามปริมาณส่วนผสมของน้ำตาลหรือสารทำให้หวานในลักษณะนี้ ก็จะเป็นการจูงใจให้ ผู้ประกอบการผลิตสินค้าที่ไม่ผสมน้ำตาลหรือมีอัตราส่วนของน้ำตาลหรือสารทำให้หวานในปริมาณที่ ต่ำเพื่อที่จะทำให้ตนได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี อันจะส่งผลต่อการบริโภคของผู้บริโภคได้อีกทางหนึ่ง ด้วย

6.2.1.3 ปรับปรุงฐานและพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตจากสินค้าประเภท เครื่องดื่มน้ำพืชผักผลไม้

(1) ปรับปรุงความหมายและเงื่อนไขตามประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีสรรพสามิตเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก

เครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพืชผักจัดเป็นเครื่องดื่มตาม พระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ในพิกัดประเภท 02.03 ซึ่งมีการจัดเก็บภาษี สรรพสามิตทั้งอัตราตามมูลค่าและอัตราตามปริมาณในอัตราเช่นเดียวกับเครื่องดื่มตามพิกัดประเภท 02.02 แต่อย่างไรก็ตาม เครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพืชผักจัดเป็นเครื่องดื่มที่จะได้รับการยกเว้น ภาษีสรรพสามิตหากได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการตามประกาศกรมสรรพสามิต เรื่องหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีสรรพสามิตเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก ลงวันที่ 29 มกราคม พ.ศ.2551 ซึ่งมีสาระสำคัญคือเครื่องดื่มนั้นจะต้องมีลักษณะที่เข้าตามความหมายของ เครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก ซึ่งประกาศฉบับดังกล่าวนี้ได้ให้ความหมายไว้ว่า

“เครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก หมายความว่า เครื่องดื่ม ประเภทน้ำผลไม้และน้ำพืชผักที่ทำจากผลไม้หรือพืชผัก ซึ่งไม่มีก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์ ทั้งนี้ ต้อง ไม่ใช่เครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของสารที่ให้พลังงาน อาทิเช่น ทอรีน อินโนซิทอล หรือกลูโคโรโนแลกโตน เป็นต้น”

ซึ่งความหมายของเครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพืชผักนี้ ได้มีการ เปลี่ยนแปลงความหมายไปจากประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง การยกเว้นภาษีเครื่องดื่มน้ำผลไม้และ น้ำพืชผัก ลงวันที่ 25 พฤศจิกายน พ.ศ. 2545 ที่ได้ถูกยกเลิกไป ซึ่งประกาศฉบับเดิมนั้น ได้มีการ กำหนดถึงการห้ามใช้ส่วนผสมของ 1) น้ำผลไม้หรือน้ำพืชผักเข้มข้น (Juice and vegetable concentrate) 2) หัวน้ำเชื้อเข้มข้น (Concentrate) 3) น้ำหวานเข้มข้น (Syrup) 4) วัตถุดิบชนิดผง (Powder) และ 5) สารสกัดเข้มข้น (Extract) มาเป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิต ซึ่งแสดงให้เห็นว่าประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง การยกเว้นภาษีเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผักที่ใช้บังคับใน ปัจจุบันนี้ ทำให้หลักเกณฑ์การยกเว้นภาษีสรรพสามิตกระทำได้ง่ายขึ้นและเปิดช่องให้ผู้ผลิตหรือ ผู้ประกอบการสามารถใช้ส่วนผสมอื่นเช่นหัวน้ำเชื้อเข้มข้น น้ำหวานเข้มข้น มาเป็น

ส่วนประกอบได้ นอกจากนี้แล้วเพื่อเป็นการส่งเสริมผลผลิตทางการเกษตรภายในประเทศ ผู้เขียนเห็นว่าควรจะมีการบัญญัติเงื่อนไขเพิ่มเติมเกี่ยวกับการได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตสำหรับเครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพืชผักให้ต้องมีการใช้ผลผลิตทางการเกษตรประเภทผลไม้และพืชผักจากเกษตรกรภายในประเทศ เพื่อเป็นการส่งเสริมและช่วยเหลือเกษตรกรทางอ้อมไปด้วยอยู่ในตัว

ดังนั้น ผู้เขียนจึงเสนอให้แก้ไขความหมายของเครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพืชผักตามประกาศกรมสรรพสามิต เรื่องหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีสรรพสามิตเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก ลงวันที่ 29 มกราคม พ.ศ.2551 ด้วยการนำความหมายของเครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพืชผักตามประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง การยกเว้นภาษีเครื่องดื่มน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก ลงวันที่ 25 พฤศจิกายน พ.ศ. 2545 ที่ได้ถูกยกเลิกไป มาบัญญัติรวมเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงใช้ส่วนประกอบหรือวัตถุดิบอื่นมาใช้ในการผลิต และเห็นสมควรระบุเงื่อนไขลงไปประกาศให้มีความชัดเจนว่า เฉพาะแต่การนำวัตถุดิบจากผลไม้และพืชผักซึ่งเป็นผลผลิตทางการเกษตรมาเป็นวัตถุดิบในการผลิตเครื่องดื่มภายในประเทศไทยเท่านั้นที่จะได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตเครื่องดื่ม ดังนี้

“เครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพืชผัก” หมายความว่า เครื่องดื่มประเภทน้ำผลไม้และน้ำพืชผักที่ทำมาจากผลไม้และพืชผักที่สดและเป็นเครื่องดื่มที่มีสี กลิ่น และรสตามประเภทของผลไม้และพืชผักที่ใช้ทำเครื่องดื่มนั้น และมีได้ใช้สิ่งใดสิ่งหนึ่งดังต่อไปนี้เป็นวัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิต

- (1) น้ำผลไม้หรือน้ำพืชผักเข้มข้น (Juice and vegetable concentrate)
- (2) หัวน้ำเชื้อเข้มข้น (Concentrate)
- (3) น้ำหวานเข้มข้น (Syrup)
- (4) วัตถุดิบชนิดผง (Powder)
- (5) สารสกัดเข้มข้น (Extract)
- (6) ก๊าซคาร์บอนไดออกไซด์
- (7) สารที่ให้พลังงาน เช่น ทอรีน อินโนซิทอล หรือกลูโคโรโนแลกโตน

เป็นต้น

“เครื่องดื่มที่ได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามประกาศฉบับนี้ จะต้องผลิตเครื่องดื่มโดยใช้วัตถุดิบประเภทผลไม้และพืชผักที่เป็นพืชผลทางการเกษตรซึ่งเป็นผลผลิตภายในประเทศเท่านั้น”

(2) ปรับปรุงอัตราส่วนผสมตามที่กำหนดในบัญชีอัตราส่วนผสมของเครื่องตีประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก

เครื่องตีประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก ที่จะได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตนั้น นอกจากจะต้องเป็นเครื่องตีตามความหมายที่กำหนดไว้ในประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง การยกเว้นภาษีเครื่องตีน้ำผลไม้และน้ำพีชผักแล้วนั้น ยังจะต้องมีส่วนผสมตามที่กำหนดไว้ตามอัตราส่วนผสมของเครื่องตีประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักที่แนบท้ายประกาศดังกล่าวด้วย ซึ่งในปัจจุบันอัตราส่วนผสมตามประกาศกรมสรรพสามิตเรื่อง การยกเว้นภาษีเครื่องตีน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก นั้น ได้กำหนดอัตราส่วนผสมของน้ำผลไม้และน้ำพีชผักไว้ในอัตราขั้นต่ำเพียงร้อยละ 10 ก็จะสามารถเข้าหลักเกณฑ์ที่จะได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิตสำหรับเครื่องตีประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับประมวลเทศบัญญัติของเมืองเบิร์คลีย์ที่มีบทบัญญัติยกเว้นภาษีให้กับเครื่องตีที่ทำจากพีชผักผลไม้แท้ในอัตราร้อยละ 100 ประกอบกับพระราชบัญญัติระบบภาษีใหม่ (ภาษีสินค้าและบริการ) ค.ศ.1999 (Goods and Services Tax : GST) ของประเทศออสเตรเลีย ที่กำหนดให้เครื่องตีประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักที่จะเป็นสินค้าที่ปลอดจากภาระภาษีนั้นจะต้องมีส่วนผสมของผลไม้หรือพีชผักไม่ต่ำกว่าร้อยละ 90 ของผลิตภัณฑ์ ซึ่งแม้พระราชบัญญัติระบบภาษีใหม่ (ภาษีสินค้าและบริการ) ของประเทศออสเตรเลียจะมีลักษณะเป็นภาษีการบริโภคโดยทั่วไป ก็สามารถนำหลักการและแนวความคิดดังกล่าวมาเทียบเคียงประกอบกันเพื่อกำหนดแนวทางในการปรับปรุงอัตราส่วนผสมของเครื่องตีประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักที่จะอยู่ในเกณฑ์ที่จะได้รับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตตามกฎหมายของประเทศไทยได้

ดังนั้น ผู้เขียนจึงขอเสนอให้เพิ่มอัตราส่วนผสมของน้ำผลไม้และน้ำพีชผักตามบัญชีอัตราส่วนผสมท้ายประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง การยกเว้นภาษีเครื่องตีน้ำผลไม้และน้ำพีชผัก โดยเพิ่มอัตราส่วนผสมของน้ำผลไม้และน้ำพีชผักแท้ที่ได้จากการสกัดจากผลไม้หรือพีชผัก โดยกำหนดให้จะต้องมีส่วนผสมไม่ต่ำกว่าร้อยละ 90 ของผลิตภัณฑ์ จึงจะเป็นเครื่องตีประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักที่ได้รับยกเว้นภาษีสรรพสามิต

(3) บัญญัติแก้ไขอัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับเครื่องตีประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักที่ไม่เข้าหลักเกณฑ์ได้รับยกเว้นภาษี

สำหรับกรณีนี้ ได้แก่การแก้ไขอัตราภาษีตามพิกัดประเภทที่ 02.03 ซึ่งเป็นสินค้าประเภทน้ำผลไม้และน้ำพีชผักที่ไม่เข้าข้อยกเว้น ซึ่งผู้เขียนเห็นสมควรให้มีการจัดเก็บภาษีโดยใช้อัตราตามปริมาณ โดยพิจารณาจากการมีส่วนผสมของน้ำตาลหรือสารทำให้หวานอย่างอื่น โดยพิจารณาการใช้อัตราภาษีตามมูลค่าและตามปริมาณเช่นเดียวกับที่ผู้เขียนได้เสนอให้มีการแก้ไขสินค้าประเภทเครื่องตีที่มีส่วนผสมของน้ำตาลหรือสารทำให้หวานในพิกัดประเภทที่ 02.02 ตามที่ได้กล่าวมาในหัวข้อ 6.2.1.2

6.2.1.4 แก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในการเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าประเภท

อาหาร

สืบเนื่องจากที่ในปัจจุบันพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 และพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ยังไม่มีการจัดเก็บภาษีจากสินค้าประเภทอาหารแต่อย่างใดก็ดี ในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 9 (1)และ(2) ที่ได้มีการกำหนดให้การเสียภาษีในอัตราตามปริมาณสำหรับสินค้าประเภทอาหารจะพิจารณาจากน้ำหนักและปริมาณบรรจุของสินค้า ซึ่งบทบัญญัติในมาตราดังกล่าว ไม่ได้มีการบัญญัติรับรองในกรณีที่จะมีการเสียภาษีสรรพสามิตจากอาหารในอัตราตามปริมาณโดยพิจารณาจากส่วนประกอบหรือคุณค่าทางโภชนาการ นอกจากการบริโภคเครื่องดื่มรสหวานที่มีส่วนผสมของน้ำตาลที่เป็นสาเหตุหนึ่งของการเกิดโรคไม่ติดต่อเรื้อรังแล้วนั้น อาหารที่จัดอยู่ในจำพวกอาหารให้พลังงานสูงซึ่งไม่ใช่อาหารหลักเพื่อการบริโภค(Non-staple energy-dense foods) ก็นับว่าเป็นสาเหตุสำคัญอีกประการหนึ่งของการก่อให้เกิดโรคไม่ติดต่อเรื้อรังเช่นกัน จึงทำให้ในปัจจุบันประเทศไทยได้มีมาตรการทางด้านกฎหมายออกมาใช้ในการแก้ปัญหาดังกล่าว คือมาตรการทางด้านฉลากโภชนาการตามประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 374) พ.ศ.2559 ที่กำหนดให้อาหารประเภทอาหารขบเคี้ยว ช็อกโกแลต ผลิตภัณฑ์ขนมอบ อาหารกึ่งสำเร็จรูป และอาหารสำเร็จรูป เป็นอาหารที่ต้องมีการแสดงฉลากโภชนาการและค่าพลังงาน น้ำตาล ไขมัน และโซเดียม เพื่อให้ข้อมูลทางด้านโภชนาการกับผู้บริโภค ซึ่งนับได้ว่าเป็นมาตรการทางด้านกฎหมายมาตรการเดียวในการจัดการแก้ไขปัญหาโรคไม่ติดต่อเรื้อรังที่เกิดจากการบริโภคอาหารที่มีผลกระทบต่อสุขภาพของประเทศไทยในปัจจุบัน

พระราชบัญญัติภาษีจากสินค้าและบริการพิเศษ (Special tax on productions and services (LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS :IEPS))ของประเทศเม็กซิโก มีการจัดเก็บภาษีจากอาหารให้พลังงานสูงซึ่งไม่ใช่อาหารหลักเพื่อการบริโภค(Non-staple energy-dense foods) ซึ่งได้แก่อาหารประเภท ขนมขบเคี้ยว ขนมหวาน ผลิตภัณฑ์จากช็อกโกแลต ไอศกรีม เป็นอาหารที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีโดยพิจารณาจากการให้พลังงานของอาหารต่อปริมาณของอาหาร ซึ่งกำหนดไว้ว่าอาหารดังกล่าวที่จะถูกจัดเก็บภาษีจะต้องมีการให้พลังงานตั้งแต่ 275 กิโลแคลอรี ขึ้นไปต่อปริมาณอาหาร 100 กรัม ในอัตราร้อยละ 8 ของราคาสินค้า

ดังนั้น เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาที่เกิดจากการบริโภคอาหาร ให้พลังงานสูงซึ่งไม่ใช่อาหารหลักเพื่อการบริโภคซึ่งเป็นสาเหตุหนึ่งของการเกิดโรคไม่ติดต่อเรื้อรัง ผู้เขียนจึงเสนอให้มีการแก้ไขบทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 9 เกี่ยวกับการเสียภาษีสรรพสามิตจากสินค้าประเภทอาหารในอัตราตามปริมาณ ด้วยการเพิ่มเติมบทบัญญัติใน (3) เพิ่มเติมเข้าไปในมาตราดังกล่าว อันมีข้อความดังต่อไปนี้

“มาตรา 9 สินค้าที่ต้องเสียภาษีตามปริมาณนั้น ให้ถือตามหน่วยตามน้ำหนักสุทธิหรือตามปริมาณสุทธิของสินค้านั้น เว้นแต่

(1) ในกรณีสินค้าประเภทอาหารที่บรรจุภาชนะโดยมีของเหลวหล่อเลี้ยงด้วย เพื่อประโยชน์ในการถนอมอาหาร น้ำหนักที่ใช้เป็นเกณฑ์คำนวณภาษี ให้ถือเอาน้ำหนักแห้งสินค้ารวมทั้งของเหลวที่บรรจุในภาชนะนั้น

(2) ในกรณีสินค้าที่บรรจุในหีบห่อหรือภาชนะใดๆ เพื่อจำหน่ายทั้งหีบห่อหรือภาชนะ และมีเครื่องหมายหรือป้ายแสดงปริมาณแห่งสินค้าติดไว้ที่หีบห่อหรือภาชนะนั้น เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี อธิบดีจะถือว่าหีบห่อหรือภาชนะนั้นๆ บรรจุสินค้าตามปริมาณที่แสดงไว้ก็ได้”

(3) ในกรณีสินค้าประเภทอาหารจะต้องเสียภาษีโดยคำนึงถึงคุณค่าทางโภชนาการหรือส่วนประกอบหรือส่วนผสมของสารอาหารนั้น การคำนวณอัตราภาษีให้คำนวณตามปริมาณของสารอาหารตามคุณค่าทางโภชนาการหรือปริมาณส่วนประกอบหรือส่วนผสมของสารอาหารตามคุณค่าทางโภชนาการที่หน่วยงานทางด้านโภชนาการอาหารหรือสาธารณสุขได้กำหนดไว้”

ในส่วนของฐานภาษีที่จะจัดเก็บจากสินค้าประเภทอาหารนั้น ผู้เขียนเห็นว่า การกำหนดสินค้าประเภทอาหารที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตนั้น สามารถพิจารณาสินค้าประเภทอาหารได้จากประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 374) พ.ศ.2559 ซึ่งอาหารที่ระบุไว้ในประกาศฉบับดังกล่าวมีลักษณะเป็นอาหารให้พลังงานสูงซึ่งไม่ใช่อาหารหลักเพื่อการบริโภค ดังนั้นอาหารที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจึงสามารถนำสินค้าประเภทอาหารที่ได้มีการระบุไว้ในประกาศกระทรวงสาธารณสุขฉบับดังกล่าว มาบัญญัติเพิ่มเติมเป็นสินค้าตามพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ได้ แต่อย่างไรก็ตามมีข้อสังเกตว่าประกาศกระทรวงสาธารณสุข (ฉบับที่ 374) พ.ศ.2559 นี้ ไม่ได้มีการระบุอาหารประเภทไอศกรีมและผลิตภัณฑ์ขนมหวานประเภทลูกอมลูกกวาดไว้ ซึ่งหากพิจารณาจากอาหารให้พลังงานสูงซึ่งไม่ใช่อาหารหลักเพื่อการบริโภคตาม พระราชบัญญัติภาษีจากสินค้าและบริการพิเศษ (Special tax on productions and services (LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS :IEPS))ของประเทศเม็กซิโก ที่มีการกำหนดให้ไอศกรีมและขนมหวานประเภทลูกอมลูกกวาด เป็นอาหารที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีด้วย ดังนั้นผู้เขียนจึงเสนอให้มีการแก้ไขพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ด้วยการออกเป็นพระราชกฤษฎีกากำหนดประเภทของสินค้าที่จะต้องเสียภาษีสรรพสามิตตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตในพิกัดประเภทที่ 08.90 ซึ่งเป็นพิกัดที่บัญญัติไว้รองรับในกรณีต่อไปในภายหน้าจะมีการเพิ่มเติมสินค้าอื่นๆที่จะต้องเสียภาษีสรรพสามิต ผู้เขียนจึงเสนอให้มีการเพิ่มเติมพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตดังนี้

พิกัดประเภทที่ 08.90 ตอนที่ 8 สินค้าอื่น ๆ

- อาหารให้พลังงานสูงซึ่งไม่ใช่อาหารหลักเพื่อการบริโภค ได้แก่อาหารดังต่อไปนี้

(1) อาหารขบเคี้ยว เช่น มันฝรั่งทอดหรืออบกรอบ ข้าวโพดคั่วทอดหรืออบกรอบ ข้าวเกรียบทอด หรืออบกรอบ หรืออาหารขบเคี้ยวชนิดอบพอง ถั่วหรือนัตทอด หรืออบกรอบ หรืออบเกลือหรือเคลือบปรุงรส สำหรับทอดหรืออบกรอบหรือเคลือบปรุงรส ปลาเส้นทอดหรืออบกรอบหรือปรุงรส หรือผลิตภัณฑ์อย่างอื่นที่มีลักษณะทำนองเดียวกันนี้

(2) ช็อกโกแลต และผลิตภัณฑ์ในทำนองเดียวกันนี้

(3) ผลิตภัณฑ์ขนมอบ เช่น ขนมปังกรอบหรือแครกเกอร์ หรือบิสกิต เวเฟอร์สอด้ไส้ คุกกี้ เค้ก พาย เพสตรีทั้งชนิดที่มีและไม่มีไส้ รวมถึงผลิตภัณฑ์อย่างอื่นที่มีลักษณะทำนองเดียวกันนี้

(4) ไอศกรีม หรือผลิตภัณฑ์อื่นที่มีลักษณะเช่นเดียวกัน

(5) ขนมหวาน เช่น ลูกอม ลูกกวาด ขนมอบแห้งรสหวาน และผลิตภัณฑ์อื่นในทำนองเดียวกันนี้

(6) อาหารกึ่งสำเร็จรูป ได้แก่ ก๋วยเตี๋ยว ก๋วยจั๊บ บะหมี่ เส้นหมี่ และวุ้นเส้นไม่ว่าจะมีการปรุงแต่งหรือไม่ก็ตาม ข้าวต้มที่ปรุงแต่ง และโจ๊กที่ปรุงแต่ง

(7) อาหารมือหลักที่เป็นอาหารจานเดียว ซึ่งต้องเก็บรักษาไว้ในตู้เย็นหรือตู้แช่แข็งตลอดระยะเวลาจำหน่าย

ในส่วนของอัตราภาษีนั้น จะกำหนดให้อาหารในกลุ่มดังกล่าวตาม (1) ถึง (7) เสียภาษีในอัตรามูลค่า โดยพิจารณาจากการให้พลังงานของอาหารรวมถึงปริมาณส่วนผสมของอาหารในกลุ่มดังกล่าวตามที่ได้กำหนดไว้ ซึ่งเป็นอีกเงื่อนไขหนึ่งของการเสียภาษีสำหรับสินค้าประเภทอาหารให้พลังงานสูงซึ่งไม่ใช่เป็นอาหารหลักเพื่อการบริโภค ซึ่งการจัดเก็บภาษีจากอาหารในกลุ่มนี้สามารถทำได้เนื่องจากว่าอาหารในกลุ่มดังกล่าวเป็นอาหารที่จะต้องมีการแสดงฉลากโภชนาการติดอยู่ที่ผลิตภัณฑ์อยู่แล้ว และในส่วนของข้อกำหนดปริมาณการให้พลังงานหรือปริมาณส่วนผสมนั้น ผู้เขียนเห็นว่า ไม่ควรจะมีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาจากการให้พลังงานของอาหารแต่เพียงอย่างเดียว แต่ควรจะต้องพิจารณารวมไปถึง ปริมาณของส่วนผสมของ ไขมัน น้ำตาล และโซเดียม เนื่องจากว่าปริมาณส่วนผสมดังกล่าวนี้ถือเป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดโรคไม่ติดต่อเรื้อรังได้ ซึ่งในปัจจุบันได้มีงานวิจัยของสำนักงานพัฒนานโยบายสุขภาพระหว่างประเทศ เกี่ยวกับหลักเกณฑ์ใน

การจำแนกอาหารเพื่อส่งเสริมการบริโภคอาหารที่ดีต่อสุขภาพ¹ ที่ได้มีการจำแนกอาหารโดยใช้หลักเกณฑ์ทางด้านโภชนาการในการให้คะแนนอาหาร ซึ่งสามารถนำหลักเกณฑ์ดังกล่าวมาใช้ในการกำหนดพิกัดอัตราภาษีสำหรับอาหารที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีได้ เช่น หากอาหารดังกล่าวมีการให้พลังงานตั้งแต่ 100 กิโลแคลอรีขึ้นไป หรือมีส่วนผสมของน้ำตาลตั้งแต่ 6 กรัมขึ้นไป หรือมีส่วนผสมของไขมันตั้งแต่ 6 กรัมขึ้นไป หรือมีปริมาณโซเดียมตั้งแต่ 200 มิลลิกรัม ขึ้นไป ก็จะถือเป็นอาหารที่จัดอยู่ในจำพวกต้องระมัดระวัง² จึงสามารถนำหลักเกณฑ์ในการให้คะแนนอาหารตามคุณค่าทางโภชนาการมาใช้พิจารณาประกอบเพื่อกำหนดอัตราภาษีให้พลังงานหรืออัตราส่วนผสมที่อยู่ในข่ายจะต้องถูกจัดเก็บภาษีได้

นอกจากนี้แล้ว ผู้เขียนเห็นว่าควรมีบทสันนิษฐานเด็ดขาดในกรณีที่อาหารให้พลังงานสูงซึ่งไม่ใช่อาหารหลักเพื่อการบริโภคที่ไม่มีการแสดงฉลากโภชนาการตามพระราชบัญญัติภาษีจากสินค้าและบริการพิเศษ ของประเทศเม็กซิโกมาปรับใช้ โดยอาหารประเภทนั้นจะต้องถูกถือว่ามีค่าพลังงานหรือส่วนผสมเกินกว่าค่าที่กฎหมายกำหนดไว้ อันทำให้อาหารดังกล่าวจะต้องถูกจัดเก็บภาษีสรรพสามิต เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าอาหารนั้นมีค่าพลังงานหรือส่วนผสมไม่เกินกว่าที่กฎหมายกำหนด

6.2.2 ข้อเสนอแนะในการแก้ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

สืบเนื่องจากในปัจจุบันนี้ประเทศไทยยังไม่มีภาษีมูลค่าเพิ่มทางภาษีสำหรับอาหารที่จำเป็นต่อการบริโภคของมนุษย์เหมือนอย่างเช่นพระราชบัญญัติระบบภาษีใหม่(ภาษีสินค้าและบริการ) ค.ศ.1999 (Goods and Services Tax : GST) ของประเทศออสเตรเลีย ทำให้สินค้าประเภทอาหารไม่ได้ปลอดจากภาระภาษีอย่างแท้จริง และในปัจจุบันประเทศไทยมีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีด้วยการให้สิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 กับการส่งออกหรือการให้บริการในต่างประเทศเป็นหลัก เนื่องจากอาหารที่เป็นอาหารที่จำเป็นต่อการบริโภคของมนุษย์ถือเป็นสินค้าที่จำเป็นต่อประชาชนและจัดเป็นสินค้าที่มีประโยชน์ต่อสุขภาพ เพื่อเป็นการบรรเทาภาระให้กับประชาชนรวมถึงการใช้มาตรการทางด้านภาษีในการส่งเสริมสุขภาพ ผู้เขียนจึงเสนอให้มีการปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยแก้ไขบทบัญญัติในมาตรา

¹ แผนงานวิจัยนโยบายอาหารและโภชนาการเพื่อการสร้างเสริมสุขภาพสำนักงานพัฒนา นโยบายสุขภาพระหว่างประเทศ, รายงานฉบับสมบูรณ์ โครงการพัฒนาหลักเกณฑ์ในการจำแนกอาหารเพื่อส่งเสริมการบริโภคอาหารที่ดีต่อสุขภาพ น.12 สืบค้นเมื่อวันที่ 20 กรกฎาคม 2559, <http://ihppthai.gov.net/DB/publication/attachresearch/341/chapter1.pdf>

² เพิ่งอ้าง.

80/1 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นบทบัญญัติว่าด้วยการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ดังต่อไปนี้

“มาตรา 80/1 ให้ใช้อัตรากาสิโนร้อยละ 0 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(7) การขายสินค้าประเภทอาหารที่จำเป็นต่อการบริโภคของมนุษย์ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด”

สำหรับอาหารที่จัดว่าเป็นอาหารที่จำเป็นต่อการบริโภคของมนุษย์นั้นจะต้องมีการออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่กำหนดลักษณะของอาหารที่จำเป็นต่อการบริโภคของมนุษย์ ที่จะได้รับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 รวมถึงอาหารที่ไม่จัดอยู่ในจำพวกของอาหารที่จำเป็นต่อการบริโภคของมนุษย์ ซึ่งในประกาศดังกล่าวจะต้องมีสาระสำคัญโดยนำหลักการของการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติระบบภาษีใหม่(ภาษีสินค้า และบริการ) ค.ศ. 1999 (A New Tax System Goods and Service Tax ACT 1999) ของประเทศออสเตรเลีย มาปรับใช้ในการกำหนดประเภทของอาหารที่ปลอดจากภาระภาษี และอาหารที่จะต้องเสียภาษี โดยที่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าวจะต้องมีเนื้อหาสาระสำคัญดังนี้

(1) อาหารที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ได้แก่อาหาร ดังตัวอย่างต่อไปนี้

- ข้าว รวมถึงผลิตภัณฑ์จากธัญพืชที่ไม่ได้มีการแปรรูปหรือผลิตเป็นอาหารสำเร็จรูป
- พืชผลทางการเกษตร ได้แก่ พืชผักผลไม้ ไม่ว่าจะได้มีการบรรจุในหีบห่อหรือภาชนะต่างๆ หรือเป็นของสด ของแช่แข็ง ของแห้งหรือไม่ก็ตาม
- เครื่องเทศ เครื่องปรุงรสต่างๆ
- ผลิตภัณฑ์จากเนื้อสัตว์สำหรับการบริโภคของมนุษย์ที่ใช้เป็นวัตถุดิบสำหรับทำอาหาร (แต่ไม่รวมถึงเนื้อสัตว์ที่ผ่านการปรุงในลักษณะเป็นอาหารที่สามารถบริโภคได้ทันทีหรือเนื้อสัตว์ที่ใช้ เป็นส่วนผสมของขนมขบเคี้ยว) เช่น เนื้อสัตว์ ไข่ แต่ไม่รวมถึงการแปรรูปผลิตภัณฑ์จากสัตว์ให้กลายเป็นผลิตภัณฑ์อย่างอื่น เช่น ไส้กรอก แฮม เป็นต้น และไม่รวมถึงสัตว์มีชีวิต
- น้ำดื่มบรรจุขวด
- น้ำผลไม้หรือน้ำพืชผักซึ่งต้องมีส่วนผสมของผลไม้หรือพืชผักแท้ไม่ต่ำกว่าร้อยละ 90 ของปริมาณรวมของผลิตภัณฑ์
- ชาและกาแฟ (แต่ไม่รวมถึงชาและกาแฟที่เป็นเครื่องดื่มประเภทพร้อมดื่ม)

- ผลิตภัณฑ์อาหารสำหรับทารก

(2) อาหารที่ไม่ได้รับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรา 0 ซึ่งจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราตามปกติ ได้แก่อาหารดังตัวอย่างต่อไปนี้

- อาหารเพื่อการบริโภคของมนุษย์ที่ได้จำหน่าย ณ สถานที่จำหน่ายที่มีการจัดหาอาหารไว้เพื่อจำหน่าย ซึ่งเป็นอาหารที่สามารถบริโภคได้ทันที ณ สถานที่นั้น เช่น การจำหน่ายอาหารพร้อมรับประทานที่ภัตตาคาร สโมสร ศูนย์การค้า สนามกีฬา สถานเริงรมย์ต่างๆ เป็นต้น

- อาหารที่ผ่านการปรุงด้วยความร้อนสำหรับการบริโภคที่ได้นำออกมาจากสถานที่จำหน่าย

- อาหารสำเร็จรูป เช่น แชนดวีซ พิซซ่า แฮมเบอร์เกอร์ ผลิตภัณฑ์ไส้กรอก เป็นต้น

- ผลิตภัณฑ์ประเภทขนมหวาน หรือขนมชนิดต่างๆ

- อาหารว่างประเภทขนมขบเคี้ยวต่างๆ

- ผลิตภัณฑ์เบเกอรี่

- ไอศกรีม และผลิตภัณฑ์อื่นๆที่มีลักษณะในทำนองเดียวกัน

- เครื่องดื่ม แต่ไม่รวมถึง

- นมที่ไม่ผ่านการปรุงแต่งกลิ่นหรือรส,

- ผลิตภัณฑ์เครื่องดื่มที่ได้จากธัญพืชซึ่งไม่มีการปรุงแต่งกลิ่นสีหรือรส

ดังกล่าว

- น้ำผลไม้ น้ำพืชผักที่มีส่วนผสมของผลไม้หรือพืชผักไม่น้อยกว่าร้อยละ 90 ของปริมาณรวมของผลิตภัณฑ์

จะเห็นได้ว่าสินค้าประเภทอาหารบางประเภทนั้น นอกจากจะไม่ได้รับสิทธิในการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 0 อันทำให้ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราตามปกติแล้ว ยังอาจจะต้องอยู่ในบังคับที่จะถูกจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากเนื่องจากเป็นอาหารให้พลังงานสูงซึ่งไม่ใช่อาหารหลักเพื่อการบริโภค เช่นสินค้าอาหารประเภทอาหารสำเร็จรูป เครื่องดื่มรสหวานที่มีส่วนผสมของน้ำตาลขนมขบเคี้ยวต่างๆ เป็นต้น ซึ่งการถูกจัดเก็บภาษีทั้งภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตย่อมจะส่งผลต่อการยับยั้งหรือจำกัดการบริโภคสินค้าประเภทอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

6.2.3 การจัดเก็บภาษีเพื่อนำไปใช้ในวัตถุประสงค์เฉพาะ

ในปัจจุบันประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีเพื่อนำไปใช้ในวัตถุประสงค์เฉพาะได้แก่การจัดสรรเงินภาษีจากจากจัดเก็บภาษีจากสุรாயาสูบ โดยนำไปจัดสรรให้กับหน่วยงานที่ได้รับการจัดสรรโดยไม่ต้องผ่านกระบวนการพิจารณาขออนุญาตตามปกติ ได้แก่ กองทุนสนับสนุนการ

สร้างเสริมสุขภาพ(สสส.) องค์การกระจายเสียงและแพร่ภาพสาธารณะแห่งประเทศไทย(ส.ส.ท. หรือ ไทยพีบีเอส) และกองทุนพัฒนาการกีฬาแห่งชาติ ซึ่งหน่วยงานทั้งสามที่ได้รับเงินอุดหนุนจากภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะนี้ หน่วยงานที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดการปัญหาการบริโภคอาหารและ เครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพได้แก่กองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ(สสส.) ซึ่งในปัจจุบัน ได้รับการจัดสรรรายได้จากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าประเภทสุรாயาสูบ อย่างไรก็ตามหาก ในอนาคตจะมีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ ซึ่งรายได้ จากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากอาหารและเครื่องดื่มนั้น ควรจะนำไปใช้กับการจัดการปัญหา ทางด้านสุขภาพที่เกิดจากการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มดังกล่าว ด้วยการนำไปจัดสรรเป็น เงินกองทุนสำหรับหน่วยงานที่ตั้งขึ้นใหม่เพื่อจัดการกับปัญหาทางด้านสุขภาพที่เกิดจากการบริโภค อาหารและเครื่องดื่มที่ไม่เหมาะสมหรือ ควรจะนำรายได้ที่จัดเก็บภาษีไปเพิ่มให้กับกองทุนสนับสนุน การสร้างเสริมสุขภาพ(สสส.)

ผู้เขียนมีความเห็นว่าจากบทบาทและหน้าที่ของกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริม สุขภาพ(สสส.) มีความชัดเจนอยู่แล้วในด้านของการเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่โดยตรงเกี่ยวกับการ ดำเนินการทางด้านสุขภาพ แต่อย่างไรก็ดีในปัจจุบันกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ(สสส.) ยัง มีบทบาทในด้านของการรณรงค์ประชาสัมพันธ์ให้ความรู้เกี่ยวกับทางด้านสุขภาพเป็นหลัก อย่างไรก็ตาม ก็ดีในส่วนของปัญหาทางด้านสุขภาพที่เกิดจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพนั้น กองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ(สสส.) ได้มีการดำเนินการทางด้านทำให้ความรู้ของโทษที่เกิด จากการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพอันเป็นสาเหตุหนึ่งของการเกิดโรคไม่ ติดต่อเรื้อรังอยู่แล้ว ดังนั้นผู้เขียนจึงเห็นว่าไม่มีความจำเป็นที่จะต้องจัดตั้งกองทุนใหม่ขึ้นมาโดยนำ รายได้จากการจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพไปใช้ในการดำเนินการ ดังกล่าว

นอกจากนี้แล้วในประเด็นที่ว่าควรมีการจัดสรรเงินที่ได้จากการจัดเก็บภาษี สรรพสามิตจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพให้กับกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริม สุขภาพ(สสส.)เพิ่มเติมขึ้นจากการจัดสรรเงินภาษีที่ได้จากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสุรாயาสูบหรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่า แม้การจัดเก็บภาษีเพื่อนำไปใช้ในวัตถุประสงค์เฉพาะ จะมีข้อดีคือสามารถนำเงินภาษี ไปใช้จ่ายตามวัตถุประสงค์โดยเฉพาะเจาะจงได้ เช่นอย่างกรณีของกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริม สุขภาพ ซึ่งมีบทบาทหน้าที่ในการส่งเสริมให้ความรู้ทางด้านสุขภาพอันเป็นมาตรการในการป้องกัน การเพิ่มขึ้นของค่าใช้จ่ายในการรักษาพยาบาล ซึ่งมาตรการในการให้ความรู้รวมถึงการป้องกันรณรงค์ ทางด้านสุขภาพก็นับว่าเป็นมาตรการสำคัญที่จะใช้เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับโรคหรือค่าใช้จ่าย ในการรักษาพยาบาลเพิ่มสูงขึ้น อันนับว่าเป็นการแก้ปัญหาที่ต้นเหตุ ลดการทุจริตคอร์รัปชันเนื่องจาก มีการกำหนดโครงการที่จะต้องดำเนินการไว้ล่วงหน้าแล้ว

แต่อย่างไรก็ดี การจัดเก็บภาษีเพื่อนำไปใช้ในวัตถุประสงค์เฉพาะนั้น ย่อมก่อให้เกิดผลเสียคือ ทำให้การใช้จ่ายของรัฐบาลไม่มีประสิทธิภาพเนื่องจากการใช้จ่ายตามวัตถุประสงค์เจาะจงอาจทำให้เกิดการใช้จ่ายเกินความจำเป็น การตรวจสอบการใช้จ่ายทำได้ยาก และเป็นภาระลดอำนาจของผู้กำหนดนโยบายในการจัดสรรการใช้จ่ายอย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้นผู้เขียนเห็นว่าในปัจจุบันการได้รับเงินจัดสรรของกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ (สสส.) ที่ได้รับการจัดสรรรายได้จากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสุราและยาสูบในอัตราร้อยละ 2 ของรายได้ที่จัดเก็บได้จากสุราและยาสูบโดยไม่มีการกำหนดเพดานรายได้สูงสุดที่จะได้รับในแต่ละปีงบประมาณนั้นเป็นการเพียงพอต่อความต้องการในการจัดสรรงบประมาณแล้ว จึงไม่มีความจำเป็นที่จะต้องนำเงินรายได้จากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าประเภทอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพเพิ่มเข้าไปในองค์กรอีก แต่อย่างไรก็ดี ผู้เขียนเห็นว่ากองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ (สสส.) มีความจำเป็นที่จะต้องทำงานเชิงรุกที่มากกว่าการรณรงค์ประชาสัมพันธ์ให้ความรู้ ซึ่งสิ่งที่กองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ (สสส.) ควรจะทำนั้น ได้แก่โครงการเชิงรุก เช่น การสนับสนุนให้ทุนอุดหนุนกับผู้ผลิตอาหารและเครื่องดื่มที่เป็นประโยชน์ต่อสุขภาพ โครงการแนะนำอาหารเพื่อสุขภาพที่มีคุณค่าทางโภชนาการที่เหมาะสม โครงการการเรียนรู้การทำอาหารเพื่อสุขภาพ ซึ่งจะทำให้การดำเนินการเกี่ยวกับการแก้ไขปัญหาทางด้านสุขภาพจากโรคไม่ติดต่อเรื้อรังที่เกิดจากการบริโภคอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ มีประสิทธิภาพในการป้องกันปัญหาที่จะเกิดขึ้นได้มากขึ้น

แต่อย่างไรก็ดีการดำเนินโครงการเพื่อสุขภาพต่างๆนอกเหนือจากการรณรงค์เผยแพร่ความรู้ เช่นโครงการอาหารที่ดีต่อสุขภาพในโรงเรียน การสร้างสถานที่ออกกำลังกาย การส่งเสริมการผลิตอาหารเพื่อสุขภาพที่ได้มาตรฐานตามหลักโภชนาการ มีความจำเป็นที่จะต้องใช้จ่ายงบประมาณจากทางภาครัฐ เมื่อพิจารณาจากพระราชบัญญัติสุขภาพแห่งชาติ(The Healthy Dine' Nation Act of 2014) ที่กำหนดให้เงินที่ได้จากการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัตินี้จะต้องนำมาใช้ในโครงการที่เกี่ยวกับสุขภาพนอกเหนือจากการรณรงค์ให้ความรู้ ดังนั้นหากนำแนวทางดังกล่าวมาปรับใช้กับประเทศไทย ผู้เขียนเห็นว่าก็ย่อมสามารถที่จะกระทำได้เช่นกัน ด้วยการจัดสรรเงินภาษีจากการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพเพื่อนำไปใช้จ่ายโดยตรงในโครงการเพื่อสุขภาพตามที่กล่าวมาในข้างต้น ซึ่งเป็นการใช้หลักการของภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะเพื่อทำให้การดำเนินการในด้านการส่งเสริมสุขภาพเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

การจัดเก็บภาษีจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพนั้น ถือเป็นมาตรการหนึ่งในการแก้ไขปัญหาสุขภาพที่เกิดจากโรคไม่ติดต่อเรื้อรัง อย่างไรก็ตามการใช้มาตรการทางภาษีในด้านอื่นๆเพื่อจัดการกับปัญหาสุขภาพที่เกิดขึ้นจากโรคไม่ติดต่อเรื้อรัง เช่นการใช้มาตรการทางด้านภาษีเงินได้ในกรณีหักค่าลดหย่อนจากการเข้าโครงการออกกำลังกาย หรือการยกเว้น

ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับอุปกรณ์ออกกำลังกาย รวมไปถึงการนำมาตรการทางด้านภาษีสิ่งแวดล้อมในการควบคุมการปล่อยมลภาวะของโรงอุตสาหกรรมที่ผลิตอาหารหากนำมาใช้ควบคู่กับมาตรการทางด้านการจัดเก็บภาษีการบริโภคจากอาหารและเครื่องดื่มที่มีผลกระทบต่อสุขภาพ รวมถึงมาตรการทางกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันนี้ ก็ย่อมจะส่งผลทำให้การใช้มาตรการในการจัดการปัญหาทางด้านสุขภาพที่เกิดจากโรคไม่ติดต่อเรื้อรังเป็นการแก้ปัญหาที่ต้นเหตุ อันจะส่งผลให้เกิดการควบคุมไม่ให้ปัญหาโรคไม่ติดต่อเรื้อรังเพิ่มสูงขึ้น ซึ่งมาตรการทางด้านภาษีอื่นๆนอกเหนือจากการจัดเก็บภาษีการบริโภคนี้ ก็สามารถนำไปศึกษาและวิเคราะห์ถึงแนวทางการนำมาใช้เพื่อนำมาพิจารณาปรับใช้กับการแก้ไขปัญหาของโรคไม่ติดต่อเรื้อรังในประเทศไทยได้อย่างเหมาะสม



บรรณานุกรม

หนังสือ

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. พิมพ์ครั้งที่ 9.

กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.

กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร. พิมพ์ใหม่ แก้ไขปรับปรุง เดือนมีนาคม

พ.ศ.2555. กรุงเทพมหานคร : เรือนแก้วการพิมพ์, 2555.

จันทนา อึ้งชูศักดิ์. น้ำตาล สุขภาพ และการจัดการด้านการบริโภคที่เหมาะสม. พิมพ์ครั้งแรก.

กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์องค์การสงเคราะห์ทหารผ่านศึกในพระบรมราชูปถัมภ์, 2555.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะฉบับประยุกต์. พิมพ์ครั้งที่ 3.

กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2539.

นงนุช ใจชื่น. ปลูกเสื่อ : คู่มือโภชนาอาหารและเครื่องดื่ม 3 กำลังสูง. พิมพ์ครั้งที่ 2.

นนทบุรี : เดอะ กราฟิโก ซิสเต็มส์, 2557.

ประภาศ คงเอียด. คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต. พิมพ์ครั้งแรก.

กรุงเทพมหานคร : นิติธรรม, 2542.

ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, สาโรช ทองประคำ. คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร.

กรุงเทพมหานคร : สาม เจริญพาณิชย์, 2553.

มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช สาขาวิชาวิทยาการจัดการ. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต:หน่วย

ที่1-7 (Excise Tax Laws). นนทบุรี : สำนักพิมพ์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2554.

ศูนย์ภาษีและการลงทุนระหว่างประเทศ(International Tax and Investment Center : ITIC).

คู่มือสำหรับการปฏิรูปภาษีสรรพสามิตในอาเซียน. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เดือน ตุลา, 2558.

จรงค์ ระรวยทรง. จากภาษีการค้าสู่ภาษีมูลค่าเพิ่ม. กรุงเทพมหานคร : นิติธรรม, 2533.

สมชัย ฤชุพันธุ์. ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย. กรุงเทพมหานคร : กฎหมายธุรกิจ, 2532.

สาธิต รังคสิริ. ภาษีสรรพสามิตและอากรศุลกากร : เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินธุรกิจและภาษี

อากร ฉบับปรับปรุง. นนทบุรี : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2538.

สำนักโภชนาการ กรมอนามัย. สุขภาพดี เริ่มที่...อาหาร ลด หวาน มัน เค็ม เต็มเต็มผักผลไม้ เพิ่มขึ้น.

กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์องค์การสงเคราะห์ทหารผ่านศึก, 2554.

อรัญ ธรรมโน. ความรู้ทั่วไปทางการคลัง. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร : อมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง จำกัด, 2548.

วิทยานิพนธ์และสารนิพนธ์

กัญจน์ณัฐ เกตุชัยมาศ. “ภาษีกิจการโรงแรมเพื่อพัฒนาการท่องเที่ยว.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556.

ณัฐชยานัน ว่องวงศาธิรักษ์. “การจัดเก็บภาษีเฉพาะสำหรับกองทุนประกันสุขภาพ.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555.

ทิพย์วิมล แสนอุบล. “การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางการศึกษา : ศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายของประเทศไทยกับกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย.” วิทยานิพนธ์ มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2557.

พจณัฐ สมใจ. “การจัดการปัญหาสิ่งแวดล้อมด้วยภาษีและการควบคุม : ศึกษากรณีสารเคมีป้องกันกำจัดศัตรูพืชและสัตว์.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.

ประเทือง กสานติกุล. “ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าอาหาร ศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายไทยกับกฎหมายของประเทศสหราชอาณาจักร.” สารนิพนธ์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551.

วนิดา แก้วชะอุ่ม. “พฤติกรรมกรบริโภคอาหารขยะของนักศึกษาระดับปริญญาตรีในจังหวัดนครปฐม:กรณีศึกษา มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ และมหาวิทยาลัยศิลปากร.” วิทยานิพนธ์ศึกษาศาสตร์มหาบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยศิลปากร, 2552.

วิมลรัตน์ แซ่หลี่. “มาตรการในการจัดเก็บภาษีอาหารขยะ(JUNK FOOD) : วิเคราะห์ความเหมาะสมในการนำมาใช้สำหรับประเทศไทย.” รายงานเอกัตศึกษา นิติศาสตรมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2553.

วิไลวรรณ คงกิจ. “พฤติกรรมกรบริโภคอาหารจานด่วนของเด็กวัยรุ่นในกรุงเทพมหานคร.” ปริญญา นิพนธ์ศึกษาศาสตร์มหาบัณฑิต, บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยศรีนครินทรวิโรฒ, 2548.

จิตธาดา ธนะโสภณ. “ภาษีสรรพสามิต : วิเคราะห์แนวคิดและหลักการการจัดเก็บในประเทศไทย.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2545.

เสาวลักษณ์ วรพล. “การบริโภคขนมและปัจจัยที่มีผลต่อการบริโภคขนมของเด็กนักเรียนมัธยมศึกษา
ตอนต้น โรงเรียนภักดีชุมพลวิทยา อำเภอภักดีชุมพล จังหวัดชัยภูมิ.” วิทยานิพนธ์ปริญญา
ศาสตรมหาบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยขอนแก่น, 2553.

สุดารัตน์ วุฒิศเรษฐไพบูลย์. “ปัญหาบางประการเกี่ยวกับฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิต.”
วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.

อชิรวรรณ สวรรค์วัฒนกุล. “การจัดเก็บภาษีการบริโภคพลังงานไฟฟ้า.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะ
นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556.

วิจัย

มนตร์ธม์ ถาวรเจริญทรัพย์, เนติ สุขสมบูรณ์, ไพบูลย์ พิทยาเอียรอนันต์, จอมขวัญ โยธาสมุทร, วิชัย
เอกพลากร, และ ยศ ตีระวัฒนานนท์. รายงานการวิจัยการศึกษาผลกระทบในเชิง
เศรษฐศาสตร์และคุณภาพชีวิตจากโรคอ้วนในประเทศไทย. นนทบุรี : เดอะ กราฟิक्सตีเอ็มส์,
2554.

สุเมธ ศิริคุณโชติ. รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์เรื่องการยกเว้นและการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับ
ธุรกิจน้ำมันปาล์ม. กรุงเทพมหานคร : สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่ง
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550.

สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง. โครงการวิจัยเรื่อง การศึกษาผลของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อ
การสร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้และเศรษฐกิจของประเทศไทย.
กรุงเทพมหานคร : สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง, 2554.

สำนักงานพัฒนานโยบายสุขภาพระหว่างประเทศ. รายงานภาระโรคและการบาดเจ็บของประชากร
ไทย พ.ศ.2552. นนทบุรี : สำนักงานพัฒนานโยบายสุขภาพระหว่างประเทศแผนยุทธศาสตร์
การพัฒนาระดับประเทศภาระโรคและสุขภาพประชากรไทย, 2555.

เอกสารอื่นๆ

ทักษพล ธรรมรังสี(บรรณาธิการ). รายงานสถานการณ์โรค NCDs วิฤตสุขภาพ วิฤตสังคม. พิมพ์
ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร : สำนักวิจัยนโยบายสร้างเสริมสุขภาพ(สวน.) สำนักงานพัฒนา
นโยบายสุขภาพระหว่างประเทศ, 2557.

สำนักกรรมการ 3 สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร ปฏิบัติหน้าที่สำนักงานเลขาธิการสภา
ขับเคลื่อนการปฏิรูปประเทศ. รายงานของคณะกรรมการขับเคลื่อนการปฏิรูปประเทศด้าน
สาธารณสุขและสิ่งแวดล้อม สภาขับเคลื่อนการปฏิรูปประเทศ เรื่อง การป้องกันและควบคุม

ปัจจัยเสี่ยงต่อสุขภาพด้านอาหารและโภชนาการ ในประเด็นการจัดเก็บภาษีเครื่องดื่มที่มีปริมาณน้ำตาลเกินเกณฑ์มาตรฐานสุขภาพ.

แผนงานวิจัยนโยบายอาหารและโภชนาการเพื่อการสร้างเสริมสุขภาพ มูลนิธิเพื่อพัฒนานโยบายสุขภาพระหว่างประเทศ. รายงานฉบับสมบูรณ์ การศึกษาความเข้าใจและการใช้ฉลากโภชนาการหน้าบรรจุภัณฑ์ (Front-of-pack labeling) ของประชากรไทย, 2558.

แผนงานวิจัยนโยบายอาหารและโภชนาการเพื่อสร้างเสริมสุขภาพมูลนิธิเพื่อพัฒนานโยบายสุขภาพระหว่างประเทศ. อาหารและโภชนาการในประเทศไทย:เรายู่ตรงจุดใดในปัจจุบัน, 2558.

เอกสารอิเล็กทรอนิกส์

กรมอนามัย. “เครื่องดื่ม.” http://www.anamai.moph.go.th/ewt_news.php?nid=1737, 11 ตุลาคม 2558.

ชนิษฐา อินทร์ประสิทธิ์. “อาหารขยะ.” <http://www.vchakarn.com/varticle/39132>, 24 ตุลาคม 2558.

โครงการพัฒนาและส่งเสริมการใช้สัญลักษณ์โภชนาการอย่างง่าย. <http://healthierlogo.com> 1 มิถุนายน 2559.

วิรัตน์ ทองรอด. “เครื่องดื่มทำให้อ้วนได้จริงหรือ (บทความสุขภาพน่ารู้ หมอชาวบ้าน 11 มีนาคม 2556).” <http://www.doctor.or.th/article/detail/15178>, 24 พฤศจิกายน 2558.

จุฑาลักษณ์ จำปาทอง. “แนวความคิดเกี่ยวกับภาษีเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะในประเทศไทย,” บทความวิชาการ สำนักวิชาการ สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา. http://library.senate.go.th/document/Ext10758/10758449_0002.PDF, 12 มิถุนายน 2559.

ดนิดา ภาณุจรัส. “JunkFood หรือ อาหารขยะ,” <http://www.pharm.su.ac.th/thai/organization/DIS/Articles/health027.ap>, 24 ตุลาคม 2558.

นภาพรรณ ศรีงาม. “อาหารขยะ.” <http://school.net.th/library/create-web/10000/technology/10000-5879.html>, 24 ตุลาคม 2558.

ชลธาร วิศรุตวงศ์. “รายงานฉบับสมบูรณ์ โครงการการศึกษาเชิงเปรียบเทียบภาษีสุรา:กรณีศึกษาประเทศไทย สิงคโปร์ ฟิลิปปินส์ เกาหลี ออสเตรเลีย และประชาคมยุโรป.” <http://ihppta.gov.net/DB/publication/attachresearch/170/chapter1.pdf>, 27 กรกฎาคม 2559.

แผนงานวิจัยนโยบายอาหารและโภชนาการเพื่อการสร้างเสริมสุขภาพ มูลนิธิเพื่อพัฒนานโยบายสุขภาพระหว่างประเทศ. การศึกษาความเข้าใจและการใช้ฉลากโภชนาการหน้าบรรจุภัณฑ์

(Front-of-pack labeling) ของประชากรไทย <http://ihppthaigov.net/DB/publication/attachresearch/375/chapter1.pdf>

สำนักงานกองทุนสนับสนุนการเสริมสุขภาพ. “รายงานประจำปี 2558.” <http://www.thaihealth.or.th/Books/461.html>, 14 มิถุนายน 2559.

_____ . “กลุ่มโรค NCDs โรคที่คุณสร้างเอง.” <http://www.thaihealth.or.th/microsite/categories/5/ncds/2/173/176-%E0%B8%81%E0%B8%A5%E0%B8%B8%E0%B9%88%E0%B8%A1%E0%B9%82%E0%B8%A3%E0%B8%84+NCDs.html>, 12 ธันวาคม 2558.

_____ . “คนไทยเป็นโรคอ้วนอันดับ 2 ของอาเซียน.” <http://www.thaihealth.or.th/Content/24745-%E0%B8%84%E0%B8%99%E0%B9%84%E0%B8%97%E0%B8%A2%E0%B9%80%E0%B8%9B%E0%B9%87%E0%B8%99%E0%B9%82%E0%B8%A3%E0%B8%84%E0%B8%AD%E0%B9%89%E0%B8%A7%E0%B8%99%E0%B8%AD%E0%B8%B1%E0%B8%99%E0%B8%94%E0%B8%B1%E0%B8%9A%20%20%E0%B8%82%E0%B8%AD%E0%B8%87%E0%B8%AD%E0%B8%B2%E0%B9%80%E0%B8%8B%E0%B8%B5%E0%B8%A2%E0%B8%99.html>, 9 สิงหาคม 2558.

_____ . “รู้จัก สสส.” <http://www.thaihealth.or.th/Aboutus.html>, 12 ธันวาคม 2558.

สำนักงานคณะกรรมการสุขภาพแห่งชาติ. <http://www.nationalhealth.or.th/gettoknow-samatcha>, 12 ธันวาคม 2558.

สำนักนโยบายและยุทธศาสตร์ สำนักงานปลัดกระทรวงสาธารณสุข. “แผนยุทธศาสตร์สุขภาพดีวิถีชีวิตไทย พ.ศ.2554-2563.” <http://bps2.moph.go.th/content/>, 28 ตุลาคม 2558.

สำนักโรคไม่ติดต่อ กรมควบคุมโรค กระทรวงสาธารณสุข. “เกี่ยวกับหน่วยงาน.” <http://www.thaincd.com/about-us/vision.html>, 11 พฤศจิกายน 2558.

สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง. “การคลังปริทัศน์ Earmarked Tax ฉบับที่ 7/2557,” <http://www.fpo.go.th/FPO/modules/Content/getfile.php?contentfileID=7383>, 12 มิถุนายน 2559.

รัฐบาลไทย. “คำแถลงนโยบายของคณะรัฐมนตรีนางสาวยิ่งลักษณ์ ชินวัตร นายกรัฐมนตรีแถลงต่อรัฐสภา วันอังคารที่ 23 สิงหาคม 2554.” <http://www.thaigov.go.th/index.php/th/government-policies>, 12 ธันวาคม 2558.

- แผนงานวิจัยนโยบายอาหารและโภชนาการเพื่อการสร้างเสริมสุขภาพ สำนักงานพัฒนานโยบายสุขภาพระหว่างประเทศ กระทรวงสาธารณสุข. “องค์ความรู้เพื่อส่งเสริมการบริโภคผักผลไม้ อินทรีย์ในประเทศไทย.” <http://www.fhpprogram.org/reports>, 11 มิถุนายน 2559.
- แผนงานวิจัยนโยบายอาหารและโภชนาการเพื่อการสร้างเสริมสุขภาพสำนักงานพัฒนานโยบายสุขภาพระหว่างประเทศ. “รายงานฉบับสมบูรณ์ โครงการพัฒนาหลักเกณฑ์ในการจำแนกอาหารเพื่อส่งเสริมการบริโภคอาหารที่ดีต่อสุขภาพ.” <http://ihppthaigov.net/DB/publication/attachresearch/341/chapter1.pdf>, 20 กรกฎาคม 2559.
- เจาะลึกระบบสุขภาพ. “เปิดนโยบายสาธารณสุข รัฐบาลประยุทธ์.” <http://www.hfocus.org/content/2014/09/8127>, 12 ธันวาคม 2558.
- ASTVผู้จัดการออนไลน์. “พฤติกรรมเนือยนิ่ง นั่งทำงาน นอนเล่นมือถือ ไม่เคลื่อนไหว เสี่ยงตายก่อนวัย ป่วยโรค NCDs.” <http://www.manager.co.th/QOL/ViewNews.aspx?NewsID=9580000101767>, 26 ตุลาคม 2558.
- Tnews TV. “คอลัมน์เจาะข่าวร้อนล้วงข่าวลึก เจาะลึก !!! ธุรกิจ"ซาเขียว" ผลประโยชน์ภายใต้แฝงเร้นภาษี ??,” <http://www.tnews.co.th/html/content/130284/>, 12 เมษายน 2559.
- แนวหน้า, “สรรพสามิตเอาแนริตภาษีซาเขียว จ่อเริ่มต้นที่ 10%สูงสุด20%ชี้ช่องให้เปลี่ยนส่วนผสมใหม่,” <http://www.naewna.com/business/129838/>. 12 เมษายน 2559.
- โพสต์ทูเดย์. “คลังล้มแผนเก็บภาษีน้าหวาน,” <https://www.posttoday.com/economy/finance/442265>, 12 กรกฎาคม 2559.

Books

- Alan, A. Tait. Value Added Tax. Washington : International Monetary Fund, 1988.
- Philip McCouat. Australian Master GST Guide. Sydney: Wolters Kluwer CCH, 2015.
- Pornthita Pathratrathip. “Tax control of saturated fat in food comparative study of Danish and thai laws.” thesis master of laws in business laws (English program) faculty of law, thammasat university, 2013.

Journals

- Adriana Badilas “Food Taxes: A Palatable Solution to the Obesity Epidemic?,” Global Business & Development Law Journal Pacific McGeorge School of Law. Volume 23 2011.

Jennifer L. Pomeranz. "Taxing Food and Beverage Products: A Public Health Perspective and a New Strategy for Prevention." University of Michigan Journal of Law Reform. Volume 46 2013.

Electronic Media

World Health Organization. "Global status report on noncommunicable diseases 2010." http://www.who.int/nmh/publications/ncd_report_summary_en.pdf?ua=1, October 28, 2015.

_____. "Global Status Report on Non Communicable Diseases 2010." http://whqlibdoc.who.int/publications/2011/9789240686458_eng.pdf. July 27, 2016

_____. "Global action plan on non communicable diseases 2013-2020." http://apps.who.int/iris/bitstream/10665/44009/1/9789241597418_eng.pdf, October 28, 2015.

Franco Sassi, Annalisa Belloni, Chiara Capobianco. "The Role of Fiscal Policies in Health Promotion OECD." http://www.oecd-ilibrary.org/social-issues-migration-health/the-role-of-fiscal-policies-in-health-promotion_5k3twr94kvzx-en, September 24, 2015

Gabe T. "Fiscal and economic impacts of beverage excise taxes imposed by Maine Public Law 629", Orono: University of Maine, School of Economics from <http://www.umaine.edu/soe/files/2009/06/bevtaxreport.pdf>, July 27, 2016

City of Berkeley, CA. "IMPOSING A GENERAL TAX ON THE DISTRIBUTION OF SUGAR-SWEETENED BEVERAGE PRODUCTS." <https://www.cityofberkeley.info/uploadedFiles/Clerk/Elections/Sugar%20Sweetened%20Beverage%20Tax%20-%20Full%20Text.pdf>, November 17, 2015.

Berkeleyside. "Soda Tax raises 116,000 of revenue in first month." <http://www.berkeleyside.com/2015/05/18/berkeley-soda-tax-raises-116000-revenue-in-first-month/>, November 20, 2015.

Berkeleyside. “Soda tax brings needed cash to gardening program.”

<http://www.berkeleyside.com/2015/06/08/soda-tax-revenue-brings-needed-funding-to-berkeleys-cooking-and-gardening-program/>, November 20, 2015.

Mexico passes 'junk food tax' reform, <http://www.bbc.com/news/world-latin-america-24766027>, October 14, 2015.

KPMG, Mexico - Tax reform 2014, overview of general provisions, <https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/taxnewsflash/Documents/mexico-no2-nov8-2013.pdf>, October 14, 2015.

Pan American Health Organization Mexico. “Taxes on Sugar-sweetened Beverages as a Public Health Strategy: The Experience of Mexico,” http://iris.paho.org/xmlui/bitstream/handle/123456789/18391/9789275118719_eng.pdf?sequence=1&isAllowed=y, July 16, 2016.

Office of the Navajo Tax Commission. “The healthy dine` nation act of 2014,” <http://www.navajotax.org/Navajo%20Taxes/Press%20Release%20Info/Junk%20Food/Junk%20Food%20Tax%20Law.pdf>, November 17, 2015.

USDA. “The Junk Food Tax in Mexico.” http://gain.fas.usda.gov/Recent%20GAIN%20Publications/Mexican%20Junk%20Food%20Tax_Mexico%20ATO_Mexico_4-9-2014.pdf, October 24, 2015 .

Case study, Taxing the distribution of sugar-sweetened beverages in Berkley (California)

Frequently Asked Questions (FAQ) for the Sweetened Beverage Tax of Berkeley, CA.

World Health Organization, “Global status report on non-communicable diseases 2010 Chapter 4- Reducing Risks and Preventing Disease: Population-Wide Interventions,” Geneva :WHO Press; 2011.



ภาคผนวก

ภาคผนวก ก
ประมวลเทศบัญญัติแห่งเมืองเบิร์คลีย์ (Berkeley Municipal Code)
เรื่อง การเก็บภาษีจากผู้จัดจำหน่ายเครื่องดื่มที่ให้ความหวาน
(IMPOSING A GENERAL TAX ON THE DISTRIBUTION OF
SUGAR-SWEETENED BEVERAGE PRODUCTS)

BE IT ORDAINED by the People of the City of Berkeley as follows:

Section 1. Findings

- A. Our nation, our state, and our community face a major public health crisis.
- B. Diabetes, obesity, and tooth decay have been on the rise for decades. Although no group has escaped these epidemics, children as well as low income communities and communities of color have been and continue to be disproportionately affected.
- C. While there is no single cause for the rise in diabetes, obesity, and tooth decay, there is overwhelming evidence of the link between the consumption of sugary drinks and the incidence of diabetes, obesity, and tooth decay.
- D. Sugary drinks such as soft drinks, energy drinks, sweetened teas, and sport drinks offer little or no nutritional value, but massive quantities of added sugar. A single 20-ounce bottle of soda, for instance, typically contains the equivalent of approximately 16 teaspoons of sugar.
- E. Before the 1950s, the standard soft-drink bottle was 6.5 ounces. In the 1950s, larger size containers were introduced, including the 12-ounce can, which became widely available in 1960. By the early 1990s, 20-ounce plastic bottles had become the norm.
- F. At the same time, hundreds of millions of dollars have been spent in an ongoing massive marketing campaign, which particularly targets children and people of color. In 2006 alone, nearly \$600 million was spent in advertising to children under 18. African American and Latino children are also aggressively targeted with advertisements to promote sugar-laden drinks.

- G. The resulting impact on consumption should not be surprising. The average American now drinks nearly 50 gallons of sugary drinks a year. The problem is especially acute with children in California. From 1989 to 2008, the percentage of children consuming sugary drinks increased from 79% to 91% and the percentage of total calories obtained from sugary drinks increased by 60% in children ages 6 to 11.
- H. This level of consumption has had tragic impacts on community health. Type 2 Diabetes – previously only seen among adults – is now increasing among children. If the current obesity trends are not reversed, it is predicted that one in three children and *nearly one-half* of Latino and African American children born in the year 2000 will develop type 2 diabetes in their lifetimes.
- I. An Asian resident of Berkeley is almost 3 times more likely than a white resident to have been diagnosed with diabetes, and an African American resident of Berkeley is 14 times more likely than a white resident to be hospitalized for diabetes.
- K. Childhood obesity has more than doubled in children and tripled in adolescents in the past 30 years; in 2010, more than one-third of children and adolescents were overweight or obese.
- N. Our community has not been immune to the challenge of unhealthy weight gain and obesity. In 2008-09, over 40% of Berkeley 9th graders were overweight or obese. These overweight and obese children have a much greater chance of being obese as adults, with all the health risks that entails.
- M. There are also economic costs. In 2006, for instance, overweight and obesity-related costs in California were estimated at almost \$21 billion.
- O. Tooth decay, while not as life threatening as diabetes or obesity, still has a meaningful impact, especially on children. In fact, tooth decay is the most common childhood disease, experienced by over 70% of California's 3rd graders. Children who frequently or excessively consume beverages high in sugar are at increased risk for dental cavities. Dental problems are a major cause of missed

school days and poor school performance as well as pain, infection, and tooth loss in California.

Section 2. Purpose and Intent

- A. Based on the findings set forth above, the purpose of this Ordinance is to diminish the human and economic costs of diseases associated with the consumption of sugary drinks by discouraging their distribution and consumption in Berkeley through a tax. Specifically, the purpose of this ordinance is to tax the distribution of sugary drinks and the products used to make them.
- B. This Ordinance is not intended for the purpose of regulation.
- C. This Ordinance does not authorize the conduct of any business or activity in the city, but merely provides for the taxation of distribution of specified products as it occurs.
- D. This Ordinance imposes a general tax on the distribution of sugar-sweetened beverages such as high-calorie, low-nutrition products, like soda, energy drinks, and heavily presweetened tea, as well as the added caloric sweeteners used to produce these sugar-sweetened beverages, such as the premade syrup used to make fountain drinks. Certain drinks containing sugar are exempted, including infant formula, milk products, and natural fruit and vegetable juice.
- E. This Ordinance provides for a small business exemption for Retailers who transport sugar-sweetened beverage products into the City themselves and then sell those products directly to consumers.
- F. This general tax will provide revenue to be available for the general governmental needs of the people of Berkeley.
- G. This Ordinance provides for a Sugar Sweetened Beverage Product Panel of Experts, composed of experts in the areas of public health, child nutrition, nutrition education, and food access programs. The Panel will make recommendations on how and to what extent the City should fund programs to further reduce the consumption of sugar-sweetened beverages in Berkeley and address the consequences of such consumption.

Section 3. New Berkeley Municipal Code Chapter 7.72

That a new Chapter 7.72 is added to the Berkeley Municipal Code is to read as follows:

Chapter 7.72

Sugar-Sweetened Beverage Product Distribution Tax

Section 7.72.010 Excise Tax

- A. In addition to any other taxes imposed by the City, the City hereby levies a tax of one cent (\$0.01) per fluid ounce on the privilege of Distributing Sugar-sweetened beverage products in the City.
- B. For the purposes of this Chapter, the volume, in ounces, of a Sugar-sweetened beverage product shall be calculated as follows:
1. For a Sugar-sweetened beverage, the volume, in fluid ounces, of Sugar-sweetened beverages distributed to any person in the course of business in the City.
 2. For Added caloric sweeteners, the largest volume, in fluid ounces, of Sugar-sweetened beverages that could be produced from the Added caloric sweeteners. In accordance with rules and regulations promulgated by the City pursuant to Section 7.72.040, the largest volume, in fluid ounces, that would typically be produced from the Added caloric sweeteners shall be determined based on the manufacturer's instructions or, if the Distributor uses the Added caloric sweeteners to produce a Sugar-sweetened beverage, the regular practice of the Distributor.
- C. The tax shall be paid upon the first non-exempt Distribution of a Sugar-sweetened beverage product in the City. To the extent that there is a chain of Distribution within Berkeley involving more than one Distributor, the tax shall be levied on the first Distributor subject to the jurisdiction of the City. To the extent the tax is not paid as set forth above for any reason, it shall be payable on subsequent Distributions and by subsequent Distributors, provided that the Distribution of

Sugar-sweetened beverage products may not be taxed more than once in the chain of commerce.

Section 7.72.020 Exemptions

The tax imposed by this Chapter shall not apply:

- A. To any Distributor that is not subject to taxation by the City under the laws of the United States or the State of California;
- B. To any Distribution of a Sugar-sweetened beverage product to a Retailer with less than \$100,000 in annual gross receipts, as defined in Section 9.04.025, in the most recent year;
- C. To any Distribution of Natural or common sweeteners; or
- D. To any Distribution of Added caloric sweeteners to a Food Products Store as defined in Section 23F.04.010, if the Food Products Store then offers the Added caloric sweetener for sale for later use by customers of that store.

Section 7.72.030 Definitions

- A. “Added caloric sweetener” means any substance or combination of substances that meets all of the following four criteria:
 1. Is suitable for human consumption;
 2. Adds calories to the diet if consumed;
 3. Is perceived as sweet when consumed; and
 4. Is used for making, mixing, or compounding Sugar-sweetened beverages by combining the substance or substances with one or more other ingredients including, without limitation, water, ice, powder, coffee, tea, fruit juice, vegetable juice, or carbonation or other gas.

An Added caloric sweetener may take any form, including but not limited to a liquid, syrup, and powder, whether or not frozen. “Added caloric sweetener” includes, without limitation, sucrose, fructose, glucose, other sugars, and high fructose corn syrup, but does not include a substance that exclusively contains

- natural, concentrated, or reconstituted fruit or vegetable juice or any combination thereof.
- B. “Alcoholic beverage” means any beverage subject to tax under Part 14 (commencing with Section 32001) of the California Revenue and Taxation Code, as that Part may be amended from time to time.
- C. “Beverage for medical use” means a beverage suitable for human consumption and manufactured for use as an oral nutritional therapy for persons who cannot absorb or metabolize dietary nutrients from food or beverages, or for use as an oral rehydration electrolyte solution for infants and children formulated to prevent or treat dehydration due to illness. “Beverage for medical use” shall also mean a “medical food” as defined in Section 109971 of the California Health and Safety Code, as that definition may be amended from time to time. “Beverage for medical use” shall not include drinks commonly referred to as “sports drinks” or any other common names that are derivations thereof.
- D. “Business Entity” means any Person except for a natural person.
- E. “City” means the City of Berkeley, California.
- F. “City Manager” means the City Manager of the City of Berkeley or his or her designee.
- G. “Consumer” means a natural person who purchases a Sugar-sweetened beverage product in the City for a purpose other than resale in the ordinary course of business.
- H. “Distribution” or “Distribute” means the transfer of title or possession (1) from one Business entity to another for consideration or (2) within a single Business entity, such as by a wholesale or warehousing unit to a retail outlet or between two or more employees or contractors. “Distribution” or “Distribute” shall not mean the retail sale to a Consumer.
- I. “Distributor” means any Person who Distributes Sugar-sweetened beverage products in the City.
- J. “Milk” means natural liquid milk, regardless of animal source or butterfat content, natural milk concentrate, whether or not reconstituted, regardless of animal

source or butterfat content, or dehydrated natural milk, whether or not reconstituted and regardless of animal source or butterfat content, and plant-based milk substitutes, that are marketed as milk, such as soy milk and almond milk.

- K. "Natural or common sweetener" means granulated white sugar, brown sugar, honey, molasses, xylem sap of maple trees, or agave nectar.
- L. "Person" means an individual, trust, firm, joint stock company, business concern, business trust, government, receiver, trustee, syndicate, social club, fraternal organization, estate, corporation, including, but not limited to, a, limited liability company, and association or any other group or combination acting as a unit.
- M. "Retailer" means any Person who serves Sugar-sweetened beverage products to a Consumer.
- N. "Simple syrup" means a mixture of water and one or more Natural or common sweeteners without any additional ingredients.
- O. "Sugar-sweetened beverage" means any beverage intended for human consumption to which one or more Added caloric sweeteners has been added and that contains at least 2 calories per fluid ounce.
 - 1. "Sugar-sweetened beverage" includes, but is not limited to all drinks and beverages commonly referred to as "soda," "pop," "cola," "soft drinks," "sports drinks," "energy drinks," "sweetened ice teas," or any other common names that are derivations thereof.
 - 2. "Sugar-sweetened beverage" shall not include any of the following:
 - a. Any beverage in which milk is the primary ingredient, i.e., the ingredient constituting a greater volume of the product than any other;
 - b. Any beverage for medical use;
 - c. Any liquid sold for use for weight reduction as a meal replacement;
 - d. Any product commonly referred to as "infant formula" or "baby formula";
or
 - e. Any alcoholic beverage.

- P. "Sugar-sweetened beverage product" means a Sugar-sweetened beverage or Added caloric sweetener.

Section 7.72.040 Duties, Responsibilities and Authority of the City Manager

- A. It shall be the duty of the City Manager to collect and receive all taxes imposed by this Chapter, and to keep an accurate record thereof.
- B. The City Manager is hereby charged with the enforcement of this Chapter, except as otherwise provided herein, and may prescribe, adopt, and enforce rules and regulations relating to the administration and enforcement of this Chapter, including provisions for the reexamination and correction of returns and payments, and for reporting. Such rules and regulations may include, but are not limited to, the following:
1. The determination of the frequency with which a Distributor must calculate the tax. This determination shall not constitute an increase of the tax.
 2. The determination of the frequency with which a Distributor must pay the tax. This determination shall not constitute an increase of the tax.
 3. The determination of whether and how a Distributor must register with the City.
 4. The determination of whether and how a Distributor who receives, in the City, Sugar-sweetened beverage products from another Distributor must report to the City the name of that Distributor.
 5. The determination of whether and how a Distributor who receives, in the City, Sugar-sweetened beverage products from another distributor must report to the City the volume of Sugar-sweetened beverage products received from that Distributor.
 6. The determination of what other documentation is required to be created or maintained by a Distributor.
- C. The City Manager shall annually verify that the taxes owed under this Chapter have been properly applied, exempted, collected, and remitted.

Section 7.72.050 Collection

- A. The amount of any tax, penalty, and interest imposed under the provisions of this Chapter shall be deemed a debt to the City. Any Distributor owing money under the provisions of this Chapter shall be liable in an action brought in the name of the City for the recovery of such amount.
- B. In order to aid in the City's collection of taxes due under this Chapter, any Retailer that receives Sugar-sweetened beverage products from a Distributor shall, in accordance with rules and regulations promulgated by the City Manager pursuant to Section 7.72.040, either:
1. report to the City all such transactions, the volume in ounces of Sugar-sweetened beverage products received in each transaction, and the identity and contact information of the Distributor from whom the Sugar-sweetened beverage products were received; or
 2. collect the tax that would be payable as a result of the transaction by the Distributor from whom the Sugar-sweetened beverage product was received and remit it to the City; or
 3. provide to the City evidence that the Distributor from whom the Sugar-sweetened beverage products were received has registered as a Distributor with the City and that registration is current.
- C. The City Council is authorized to have the taxes imposed by this Chapter collected by the County of Alameda or the California Board of Equalization in conjunction with the collection of other taxes for the City. If the City Council exercises this authorization, the duties and responsibilities of the City Manager shall be given, as appropriate, to the County of Alameda or the California Board of Equalization, which may delegate such duties and responsibilities as necessary and as authorized by law.

Section 7.72.060 Refunds

Whenever any tax under this Chapter has been paid more than once or has been erroneously or illegally collected or received by the City, it may be refunded only as provided in Chapter 7.20 of the Berkeley Municipal Code.

Section 7.72.070 Enforcement

Except as otherwise provided by this Chapter or by rule or regulation promulgated by the City Manager, the tax imposed by this Chapter shall be administered in the same manner as taxes imposed pursuant to Chapter 9.04 and, without limitation, shall be subject to the same delinquency penalties, appeals processes and other enforcement provisions set forth in Chapter 9.04.

Section 7.72.090 Sugar-Sweetened Beverage Product Panel of Experts

- A. There shall be established the Sugar-Sweetened Beverage Product Panel of Experts to make recommendations on how and to what extent the City should establish and/or fund programs to reduce the consumption of sugar-sweetened beverages in Berkeley and to address the effects of such consumption.
- B. An officer or employee of the City designated by the City Manager shall serve as secretary of the Panel.
- C. In accordance with Chapter 2.04, the Panel shall be composed of nine members appointed by the City Council.
- D. Terms shall expire and vacancies shall be filled in accordance with the provisions of Section 2.04.030 through 2.04.145 of this Code.
- E. Each member of the Panel must:
1. Have experience in community-based youth food and nutrition programs; or
 2. Have experience in school-based food and nutrition programs and be referred by the Berkeley Unified School District; or
 3. Have experience in early childhood nutrition education; or
 4. Have experience in researching public health issues or evaluating public health programs related to diabetes, obesity, and sugary drink consumption; or
 5. Be a licensed medical practitioner.
- F. In accordance with Section 3.02.040, members of the Panel may be reappointed but shall not serve more than eight consecutive years.
- G. The Panel shall, by majority vote, do each of the following:
1. Annually appoint one of its members as chair and one of its members as vice-chair;
 2. Approve bylaws to facilitate the proper functioning of the Panel;

3. Establish a regular time and place of meeting. All meetings shall be noticed as required by law and shall be scheduled in a way to allow for maximum input from the public. Minutes for each meeting shall be recorded, kept, and maintained; and
 4. Publish an annual report that includes the following:
 - a. recommendations on how to allocate the City's general funds to reduce the consumption of sugar sweetened beverages in Berkeley and to address the results of such consumption;
 - b. information, if available, concerning the impact of this Chapter on the public health of the residents of the City; and
 - c. any additional information that the Panel deems appropriate.
- H. Within 15 days of receipt of the publication of the Panel's annual report, the City Manager shall cause the report to be published on the City's Internet website and to be transmitted to the City Council and the Governing Board of the Berkeley Unified School District.
- I. The City Council shall consider, but need not follow, the Panel's recommendations and shall annually inform the Panel as to the extent to which it has implemented the Panel's recommendations.

Section 7.72.100 Increase Appropriations Limits

Pursuant to California Constitution article XIII B, the appropriation limit for the City is increased by the aggregate sum authorized to be levied by this tax for each of the four fiscal years from 2015-16 through 2018-19.

Section 7.72.110 Amendment

The City Council, without a vote of the people, may, either permanently or temporarily, increase the dollar amount of the threshold for the small-business exemption in Section 7.72.020.B.

Section 4. Duration.

This Ordinance shall be effective on January 1, 2015. The last effective date of this Ordinance shall be December 31, 2026, and it shall terminate as of January 1, 2027.

Section 5. Severability.

The People of the City of Berkeley hereby declare that they would have adopted each section, sentence, clause, phrase, word, or portion of this Ordinance, irrespective of the fact that any one or more sections, sentences, clauses, phrases, words, or portions of this Ordinance, or any application thereof, be declared invalid or unenforceable and, to that end, the provisions of this Ordinance are severable. If any section, sentence, clause, phrase, word, or portion of this Ordinance, or any application thereof in any circumstance, is for any reason held to be invalid or unenforceable by a court of competent jurisdiction, the remaining sections, sentences, clauses, phrases, words, or portions of this Ordinance, and applications thereof, shall nonetheless remain in full force and effect.

Section 6. Municipal Affair.

- A. The People of the City of Berkeley hereby declare that the taxation of the privilege of distributing sugar-sweetened beverage products and that the public health impact of sugar-sweetened beverage products separately and together constitute municipal affairs.
- B. The People of the City of Berkeley hereby further declare their desire for this measure to coexist with any similar tax adopted at the county or state levels.

Section 7. California Environmental Quality Act Requirements.

This Ordinance is exempt from the California Environmental Quality Act, Public Resources Code section 21000 et seq., including without limitation Public Resources Code section 21065, CEQA Guidelines section 15378(b)(4) and 15061(b)(3), as it can be seen with certainty that there is no possibility that the activity authorized herein may have a significant effect on the environment and pursuant to Public Resources

Code section 21080, subdivision (b)(8) and CEQA Guidelines section 15273 as the approval of government revenues to fund existing services.



ภาคผนวก ข

พระราชบัญญัติการจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการพิเศษของประเทศเม็กซิโก
(LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS
Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación
el 30 de diciembre de 1980)

TEXTO VIGENTE

Última reforma publicada DOF 18-11-2015

Cuotas actualizadas por Acuerdo DOF 24-12-2015

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.-
Presidencia de la República.

JOSE LOPEZ PORTILLO, Presidente Constitucional de los Estados Mexicanos, a sus
habitantes, sabed:

Que el H. Congreso de la Unión se ha servido dirigirme el siguiente

DECRETO:

El Congreso de los Estados Unidos Mexicanos decreta:

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS

TITULO I

CAPITULO I

Disposiciones Generales

Artículo 1o.- Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que realicen los actos o actividades siguientes:

I. La enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación de los bienes señalados en esta Ley. Para efectos de la presente Ley se considera importación la introducción al país de bienes.

II. La prestación de los servicios señalados en esta Ley.

El impuesto se calculará aplicando a los valores a que se refiere este ordenamiento, la tasa que para cada bien o servicio establece el artículo 2o. del mismo o, en su caso, la cuota establecida en esta Ley.

La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados o cualquier otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, deberán aceptar la traslación del impuesto especial sobre producción y servicios y, en su caso, pagarlo y trasladarlo, de acuerdo con los preceptos de esta Ley.

El impuesto a que hace referencia esta Ley no se considera violatorio de precios o tarifas, incluyendo los oficiales.

Artículo 2o.- Al valor de los actos o actividades que a continuación se señalan, se aplicarán las tasas y cuotas siguientes:

- I. En la enajenación o, en su caso, en la importación de los siguientes bienes:
- F)** Bebidas energizantes, así como concentrados, polvos y jarabes para preparar bebidas energizante 25%
 - G)** Bebidas saborizadas; concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener bebidas saborizadas; y jarabes o concentrados para preparar bebidas saborizadas que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos, siempre que los bienes a que se refiere este inciso contengan cualquier tipo de azúcares añadidos.

La cuota aplicable será de \$1.00 por litro. Tratándose de concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, el impuesto se calculará tomando en cuenta el número de litros de bebidas saborizadas que, de conformidad con las especificaciones del fabricante, se puedan obtener.

Lo dispuesto en este inciso también será aplicable a los bienes mencionados en el inciso F) de esta fracción, cuando contengan azúcares añadidos, en adición al impuesto establecido en dicho inciso F).

La cuota a que se refiere este inciso se actualizará conforme a lo dispuesto por el sexto y séptimo párrafos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

J) Alimentos no básicos que se listan a continuación, con una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos 8%

1. Botanas.
2. Productos de confitería.
3. Chocolate y demás productos derivados del cacao.
4. Flanes y pudines.
5. Dulces de frutas y hortalizas.
6. Cremas de cacahuete y avellanas.
7. Dulces de leche.
8. Alimentos preparados a base de cereales.
9. Helados, nieves y paletas de hielo.

Cuando los alimentos mencionados cumplan con las disposiciones relativas a las especificaciones generales de etiquetado para alimentos, los contribuyentes podrán tomar en consideración las kilocalorías manifestadas en la etiqueta. Tratándose de alimentos que no tengan la etiqueta mencionada, se presumirá, salvo prueba en contrario, que tienen una densidad calórica igual o superior a 275 kilocalorías por cada 100 gramos. El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, dará a conocer los alimentos de consumo básico, considerando su importancia en la alimentación de la población, que no quedan comprendidos en este inciso.

ภาคผนวก ค
พระราชบัญญัติระบบภาษีใหม่(ภาษีสินค้าและบริการ)ค.ศ.1999
ของประเทศออสเตรเลีย(A New Tax System Goods
and Service Tax ACT 1999)

Chapter 3—The exemptions

Part 3-1—Supplies that are not taxable supplies

Division 38—GST-free supplies

Table of Subdivisions

38-A Food

38-1 What this Division is about

This Division sets out the supplies that are GST-free. If a supply is GST-free, then:

- no GST is payable on the supply;
- an entitlement to an input tax credit for anything acquired or imported to make the supply is not affected.

Subdivision 38-A—Food

38-2 Food

A supply of *food is GST-free.

38-3 Food that is not GST-free

(1) A supply is not GST-free under section 38-2 if it is a supply of:

- (a) *food for consumption on the *premises from which it is supplied; or
- (b) hot food for consumption away from those premises; or
- (c) food of a kind specified in the third column of the table in clause 1 of Schedule 1, or food that is a combination of one or more foods at least one of which is food of such a kind; or
- (d) a *beverage (or an ingredient for a beverage), other than a

beverage (or ingredient) of a kind specified in the third column of the table in clause 1 of Schedule 2; or
(e) food of a kind specified in regulations made for the purposes of this subsection.

(2) However, this section does not apply to a supply of *food of a kind specified in regulations made for the purposes of this subsection.

(3) The items in the table in clause 1 of Schedule 1 or 2 are to be interpreted subject to the other clauses of Schedule 1 or 2, as the case requires.

38-4 Meaning of food

(1) Food means any of these, or any combination of any of these:

(a) food for human consumption (whether or not requiring processing or treatment);

(b) ingredients for food for human consumption;

(c) *beverages for human consumption;

(d) ingredients for beverages for human consumption;

(e) goods to be mixed with or added to food for human consumption (including condiments, spices, seasonings, sweetening agents or flavourings);

(f) fats and oils marketed for culinary purposes;

but does not include:

(g) live animals (other than crustaceans or molluscs); or

(ga) unprocessed cow's milk; or

(h) any grain, cereal or sugar cane that has not been subject to any process or treatment resulting in an alteration of its form, nature or condition; or

(i) plants under cultivation that can be consumed (without being subject to further process or treatment) as food for human consumption.

(2) Beverage includes water.

38-5 Premises used in supplying food

Premises, in relation to a supply of *food, includes:

- (a) the place where the supply takes place; or
- (b) the grounds surrounding a cafe or public house, or other outlet for the supply; or
- (c) the whole of any enclosed space such as a football ground, garden, showground, amusement park or similar area where there is a clear boundary or limit;

but does not include any part of a public thoroughfare unless it is an area designated for use in connection with supplies of food from an outlet for the supply of food.

38-6 Packaging of food

(1) A supply of the packaging in which *food is supplied is GST-free if the supply of the food is GST-free.

(2) However, the supply of the packaging is GST-free under this section only to the extent that the packaging:

- (a) is necessary for the supply of the food; and
- (b) is packaging of a kind in which food of that kind is normally supplied.

Schedule 1—Food that is not GST-free

1 Food that is not GST-free

*Food specified in the third column of the table is not GST-free.

Food that is not GST-free		
Item	Category	Food
1	Prepared food	quiches
2		sandwiches (using any type of bread or roll)
3		pizzas, pizza subs, pizza pockets and similar *food
4		*food marketed as a prepared meal, but not including soup
5		platters etc. of cheese, cold cuts, fruit or vegetables and other arrangements of *food
6		hamburgers, chicken burgers and similar *food
7		hot dogs
8	Confectionery	confectionery, *food marketed as confectionery, food marketed as ingredients for confectionery or food consisting principally of confectionery
9		popcorn
10		confectionery novelties
11		*food known as muesli bars or health food bars, and similar foodstuffs
12		crystallised fruit, glaze fruit and drained fruit
13		crystallised ginger and preserved ginger
14		edible cake decorations
15	Savoury snacks	potato crisps, sticks or straws, corn crisps or chips, bacon or pork crackling or prawn chips
16		seeds or nuts that have been processed or treated by salting, spicing, smoking or roasting, or in any other similar way

Food that is not GST-free

Item	Category	Food
17		caviar and similar fish roe
18		*food similar to that covered by item 15 or 16, whether or not it consists wholly or partly of any vegetable, herb, fruit, meat, seafood or dairy product or extract and whether or not it is artificially flavoured
19		*food consisting principally of food covered by items 15 to 18
20	Bakery products	cakes, slices, cheesecakes, pancakes, waffles, crepes, muffins and puddings
21		pavlova and meringues
22		pies (meat, vegetable or fruit), pasties and sausage rolls
23		tarts and pastries
24		doughnuts and croissants
25		pastizzi, calzoni and brioche
26		scones and scrolls
27		bread (including buns) with a sweet filling or coating
28	Ice-cream food	ice-cream, ice-cream cakes, ice-creams and ice-cream substitutes
29		frozen confectionery, frozen yoghurt and frozen fruit products (but not frozen whole fruit)
30		flavoured iceblocks (whether or not marketed in a frozen state)
31		any *food similar to food listed in items 28 to 30
32	Biscuit goods	*food that is, or consists principally of, biscuits, cookies, crackers, pretzels, cones or wafers

2 Prepared food, bakery products and biscuit goods

For the purpose of determining whether particular *food is covered by any of the items in the table relating to the category of prepared food, bakery products or biscuit goods, it does not matter whether it is supplied hot or cold, or requires cooking, heating, thawing or chilling prior to consumption.

3 Prepared meals

Item 4 in the table only applies to *food that requires refrigeration or freezing for its storage.

4 Candied peel

None of the items in the table relating to the category of confectionery include candied peel.

5 Goods that are not biscuit goods

None of the items in the table relating to the category of biscuit goods include:

- (a) breakfast *food consisting principally of compressed, rolled or flattened cereal; or
- (b) rusks for infants or invalids, or goods consisting principally of those rusks.

Schedule 2—Beverages that are GST-free

1 Beverages that are GST-free

*Beverages specified in the third column of the table are GST-free.

Beverages that are GST-free

Item	Category	Beverages
1	Milk products	any of the following products: (a) milk, skim milk or buttermilk (whether liquid, powdered, concentrated or condensed); (b) casein; (c) whey, whey powder or whey paste
2		*beverages consisting of products referred to in item 1 (or a combination of those products), to the extent of at least 95%, but not including flavoured beverages
3		lactose
4	Soy milk and Rice milk	*beverages consisting principally of soy milk or rice milk, but not including flavoured beverages
5	Tea, coffee etc.	tea (including herbal tea, fruit tea, ginseng tea and other similar *beverage preparations), coffee and coffee essence, chicory and chicory essence, and malt
6		malt extract, if it is marketed principally for drinking Purposes
7		preparations for drinking purposes that are marketed principally as tea preparations, coffee preparations, or preparations for malted *beverages
8		preparations marketed principally as substitutes for preparations covered by item 6 or 7
9		dry preparations marketed for the purpose of flavouring Milk

Beverages that are GST-free

Item	Category	Beverages
10	Fruit and vegetable juices	concentrates for making non-alcoholic *beverages, if the concentrates consist of at least 90% by volume of juices of fruits
11		non-alcoholic carbonated *beverages, if they consist wholly of juices of fruits or vegetables
12		non-alcoholic non-carbonated *beverages, if they consist of at least 90% by volume of juices of fruits or vegetables
13	Beverages for infants or invalids	*beverages, and ingredients for beverages, of a kind marketed principally as *food for infants or invalids
14	Water	natural water, non-carbonated and without any other additives

2 Tea, coffee etc.

None of the items in the table relating to the category of tea, coffee etc. include any *beverage that is marketed in a ready-to-drink form.

3 Fruit and vegetable juices

For the purposes of items 11 and 12 in the table, herbage is treated as vegetables.

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ	นาย พีรเดช เดชคุ้ม
วันเดือนปีเกิด	20 พฤษภาคม พ.ศ.2529
วุฒิการศึกษา	ปีการศึกษา 2551: นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง ปีการศึกษา 2553: เนติบัณฑิต สำนักฝึกอบรมศึกษา กฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา
ตำแหน่ง	นิติกร สำนักอำนวยการประจำศาลฎีกา

