

บทที่ 2



หลักการและประเภทของภาษีการค้า

ภาษีการค้า เป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของประเทศต่าง ๆ เป็นภาษีประเภทหนึ่งที่เกิดขึ้นจากการใช้จ่ายหรือการบริโภคสินค้าและบริการ หลักการจัดเก็บภาษีกาค้านั้นค่อนข้างสลับซับซ้อน เนื่องจากในแต่ละประเทศมีหลักการแตกต่างกันไปหลายรูป หจายลักษณะทั้งนี้ เป็นผลสืบเนื่องมาจากความแตกต่างในกานนโยบายของรัฐบาลและสภาพแวดล้อมอื่น ๆ อย่างไรก็ตาม นับว่าภาษีกาค้านั้นเป็นภาษีประเภทหนึ่งของภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภค (Taxes on consumption) เพื่อให้การพิจารณาภาษีกาค้านั้นชัดเจนยิ่งขึ้นจะได้ทำการศึกษาดังขอบเขตของภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภคทั้งหมดเสียก่อน แล้วจึงทำการศึกษาดังหลักการจัดเก็บและปัญหาในการจัดเก็บภาษีกาค้านั้นต่อไป

ภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภค (Taxes on consumption)

ภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภค (Taxes on consumption) อาจแบ่งแยกออกได้เป็น 2 จำพวก คือ¹

ก. ภาษีการใช้จ่าย (Expenditure or Spendings Tax) ฐานภาษีคือรายจ่ายในการอุปโภค-บริโภคของผู้เสียภาษีในปีที่ล่วงมา การจัดเก็บภาษียาจ่ายนี้มีลักษณะคล้ายคลึงกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กล่าวคือภาษีเงินได้ถือเงินได้ของผู้เสียภาษีในปีที่ผ่านมาเป็นฐาน ส่วนภาษียาจ่ายนั้นถือรายจ่ายในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเป็นฐาน การ

¹ Due, John F. Government Finance : Economics of The Public Sector, 4th ed. (Illinois : Richard D. Irwin. Inc.) P. 90

คำนวณรายจ่ายนั้นกระทำได้อันนี้คือ เอาจำนวนรายได้ที่ผู้เสียภาษีได้รับมาทั้งหมดหักด้วยเงินออมที่เก็บออมได้ในระหว่างปี ที่เหลือจะเป็นยอดเงินค่าใช้จ่ายอุปโภค-บริโภคของผู้เสียภาษี ตลอดปีภาษีที่ล่วงมา ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไปกู้ยืมเงินจากผู้อื่นมาใช้จ่ายด้วย ก็ให้นำเขามารวมเป็นฐานสำหรับเสียภาษีชนิดนี้เช่นกัน ตัวอย่างเช่น นาย ก. มีเงินได้ในปีที่ผ่านมา 70,000 บาท มีเงินเก็บออมเพิ่มขึ้น 20,000 บาท คงเหลือค่าใช้จ่ายในการอุปโภคบริโภคของนาย ก. 50,000 บาท ที่จะถือเป็นฐานเพื่อนำไปคำนวณภาษีต่อไป แต่ถ้าในระหว่างปี นาย ก. ได้ไปกู้ยืมเงินจากธนาคาร 10,000 บาท เพื่อมาใช้จ่ายในปีนั้น ค่าใช้จ่ายในการอุปโภคบริโภคของนาย ก. ที่จะต้องเสียภาษีก็จะเป็น 60,000 บาท เมื่อรัฐต้องการป้องกันภาวะเงินเฟ้อ โดยการลดค่าใช้จ่ายของผู้บริโภค ก็อาจหันมาจัดเก็บภาษีนี้โดยใช้อัตราภาษีก้าวหน้า (Progressive Rate) อย่างไรก็ตาม ตามเท่าที่ปรากฏประเทศอินเดียและศรีลังกา เคยใช้ภาษีชนิดนี้อยู่ชั่วระยะเวลาสั้น ๆ เท่านั้น ภาษีนี้นี้มีข้อยุ่งยากในทางปฏิบัติในด้านการจัดเก็บอยู่มาก จึงไม่เป็นที่นิยมใช้กัน

ข. ภาษีการบริโภคที่เก็บโดยทางอ้อม (The Indirect Approach) เนื่องจากการเก็บภาษีจากการบริโภคโดยตรงมีข้อขัดข้องในการบริหารจัดการเก็บมาก ในทางปฏิบัติจึงได้มีการจัดเก็บภาษีจากการบริโภคโดยวิธีอ้อม ในกรณีนี้ผู้เสียภาษีได้แก่ผู้ส่งเข้าหรือผู้ขาย ผู้ส่งสินค้าเข้าและผู้ขายมีจำนวนน้อยกว่าผู้บริโภคสินค้า จึงทำให้การจัดเก็บภาษีนี้ในทางอ้อมให้ประโยชน์ในด้านการบริหารมากกว่าวิธีตรงดังที่กล่าวมาแล้ว ภาษีการบริโภคที่เก็บโดยทางอ้อมนี้ จำแนกออกได้เป็น

1. ภาษีศุลกากร (Customs Duty) ภาษีศุลกากรเป็นภาษีการบริโภคที่เก็บโดยทางอ้อมอย่างหนึ่ง โดยจัดเก็บภาษีจากสินค้าที่นำเข้าหรือส่งออกไป ภาษีศุลกากรอาจใช้เพื่อจุดมุ่งหมายที่สำคัญ 3 ประการคือ

ก) เป็นแหล่งรายได้ของรัฐ โดยเฉพาะประเทศกึ่งพัฒนาซึ่งมีการส่งสินค้าเข้าอยู่มา การจัดเก็บภาษีศุลกากรจากสินค้าเหล่านี้จะช่วยสร้างรายได้ให้แก่รัฐเป็นจำนวนมาก

- ข) เพื่อความยุติธรรมต่อผู้ผลิตภายในและภายนอกประเทศ ในกรณีสินค้าชนิดเดียวกัน สินค้าที่ผลิตในประเทศอาจต้องรับภาระภาษีสรรพสามิตเพื่อให้สินค้าอย่างเดียวกันได้รับการภาษีเท่า ๆ กัน ก็จะต้องจัดเก็บภาษีศุลกากรแก้อินคางาชาเข้าชนิดเดียวกันควยในอัตราเท่า ๆ กันโดยการไว้พิกัดอัตราชดเชย (Compensatory Tariff)
- ค) เพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศ ซึ่งอาจทำได้โดยการตั้งกำแพงภาษี (Tariff Wall) แก้อินคางาที่ไม่ต้องการให้เข้ามาในประเทศมากเกินไป การตั้งกำแพงภาษีก็คือ การตั้งอัตราภาษีไว้ให้สูง เพื่อให้ราคาสินค้าที่นำเข้ามาสูงกว่าราคาสินค้าที่ผลิตได้เองในประเทศ
2. ภาษีการขาย (Sales Tax) ภาษีการขายชนิดนี้บางที่ก็เรียกว่า ภาษีการขายทั่วไป (General Sales Tax) ซึ่งสำหรับประเทศไทยเรียกว่าภาษีการค้า (Business Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้ประกอบการ เช่น ผู้ผลิต ผู้ขายปลีก หรือผู้ขายส่ง ในการขายสินค้าหรือบริการ โดยที่ภาษีนี้อจัดเก็บจากการขายสินค้าหรือบริการ จึงมีวิธีการจัดเก็บที่สะดวกและได้ผลมากกว่าการจัดเก็บจากรายจ่าย (Spending Tax) การจัดเก็บอาจจะจัดเก็บทอดหนึ่งทอดใดหรือเก็บหมดทุกทอด ซึ่งจะได้อ่าวถึงโดยละเอียดต่อไป
3. ภาษีสรรพสามิต (Excise Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการขายสินค้าตามปริมาณหรือตามราคาเหมือนภาษีอื่น ตัวอย่าง สินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตได้แก่ สุรา ยาสูบ วดา อย่างไรก็ตาม ภาษีสรรพสามิตจัดเข้าอยู่ในประเภทภาษีการขายที่เรียกเก็บตามปริมาณ (Specific Sales Taxes) สำหรับในประเทศไทย ภาษีสรรพสามิตได้แบ่งแยกสินค้าที่ถูกเรียกเก็บออกมาเป็นกลุ่มสำคัญ ๆ ดังนี้

- ก) น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน
- ข) สุรา
- ค) เครื่องดื่ม
- ง) เบ็ดเตล็ดอื่น ๆ เช่น ยาสูบ ยานัตถุ และไฟ

ภาษีการขาย (Sales Tax)

ภาษีการขาย เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภคโดยทางอ้อมชนิดหนึ่ง โดยจัดเก็บจากการขายสินค้าและบริการ ภาษีนี้อาจจัดเก็บจากการขายทอดมือทอดหนึ่งก็ได้ เช่น เก็บจากผู้ผลิต ผู้ขายส่ง หรือผู้ขายปลีก การจะเก็บจากทอดมือไหนขึ้นอยู่กับความสะดวกและประโยชน์ รวมทั้งนโยบายการจัดเก็บภาษีของแต่ละประเทศ ดังนั้น ภาษีการขายจึงอาจแยกออกได้เป็นชนิดต่าง ๆ ดังนี้

- ก. ภาษีที่จัดเก็บจากการขายหลายทอดหรือทุกทอด
(Multiple-Stage Basis)
- ข. ภาษีที่จัดเก็บจากการขายทอดมือทอดหนึ่ง
(Single-Stage Basis)
 1. ภาษีการขายที่จัดเก็บในทอดการผลิตหรือจากโรงงานอุตสาหกรรม
(Manufacturers sales Tax)
 2. ภาษีการขายที่จัดเก็บในทอดการขายส่ง (Wholesales sales Tax)
 3. ภาษีการขายที่จัดเก็บในทอดการขายปลีก (Retails sales Tax)
- ค. ภาษีที่จัดเก็บจากมูลค่าเพิ่ม (Value added Tax)
- ก. ภาษีที่จัดเก็บจากการขายหลายทอดหรือทุกทอด² (Multiple-Stage

² Ibid., P. 91-92

Basis) หมายถึง ภาษีการขายที่เก็บทุกทอดหรือเกือบทุกทอดที่มีการซื้อขายสินค้ากัน ตั้งแต่การขายออกจากแหล่งผลิตจนถึงการขายให้กับผู้บริโภค ในกรณีนี้อาจมีการยกเว้นไม่เก็บบางทอดก็ได้ ตัวอย่างของภาษีการขายประเภทนี้ได้แก่ ภาษี Umsatzsteuer³ ของเยอรมัน (ภาษีนี้นี้ได้ถูกยกเลิกและใช้ภาษีสีค่าเพิ่มสุทธิแทนในปี 1968) และภาษีการขายของประเทศในกลุ่มตลาดร่วมยุโรป (ยกเว้นฝรั่งเศส) ภาษีการขายของประเทศชิลี ประเทศอินเดียน และของประเทศอื่น ๆ บางประเทศ

ข. ภาษีที่จัดเก็บจากการขายทอดมือทอดหนึ่ง (Single-Stage Basis) หมายถึง ภาษีการขายที่เก็บจากการขายทอดมือทอดหนึ่งเพียงทอดเดียว จะจัดเก็บในช่วงการผลิตหรือการขายทอดมือทอดหนึ่งก็ได้ แบ่งแยกออกเป็น 3 ระดับ คือ

1. ภาษีการขายที่จัดเก็บในทอดการผลิต (Manufactures sales Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้ผลิตซึ่งอาจเก็บจากการขายผลิตภัณฑ์ขั้นสุดท้าย (Final product) อย่างเช่นที่จัดเก็บในประเทศแคนาดา หรือจัดเก็บจากการขายผลิตภัณฑ์ทางอุตสาหกรรมทุกชนิด ไม่ว่าจะ เป็นผลิตภัณฑ์ขั้นสุดท้ายหรือไม่ ในกรณีที่เก็บจากผลิตภัณฑ์ทุกชนิด ได้มีการให้เครดิตภาษีแก่ผู้ผลิตสำหรับชิ้นส่วนหรือวัสดุซึ่งผู้ผลิตซื้อมาจากแหล่งผลิตขั้นต้น ซึ่งได้เสียภาษีการขายไว้แล้ว
2. ภาษีการขายที่จัดเก็บในทอดการขายส่ง (Wholesales sales Tax) เป็นภาษีซึ่งเก็บจากการขายให้กับผู้ขายปลีก ไม่ว่าจะ เป็นการขายโดยผู้ผลิต ผู้ขายส่ง หรือผู้นำเข้า ตัวอย่างของภาษีการขายชนิดนี้ได้แก่ ภาษีการขายที่จัดเก็บในประเทศสวีเดน เดนมาร์ก ออสเตรเลีย และนิวซีแลนด์
3. ภาษีการขายที่จัดเก็บในทอดการขายปลีก (Retailes sales

³ Umsatzsteuer เป็นภาษาเยอรมันที่หมายถึง Turnover Tax

Tax) ผู้ขายปลีกจะเป็นผู้เสียภาษีการขาย ในการขายสินค้าใหญ่
 บริโภค ดังที่จัดเก็บในรัฐต่าง ๆ ในสหรัฐอเมริกา และในมลรัฐ
 ต่าง ๆ ของประเทศแคนาดา

หลายประเทศพยายามที่จะใช้แบบผสม (Hybrid Forms) เช่น ประเทศ
 สหราชอาณาจักร ได้ใช้ภาษีการขายแบบที่จัดเก็บในทอดการขายส่งครั้งสุดท้ายและกำไร เบื้องต้นของ
 ผู้ขายปลีก (Value added) ฮอลแลนด์จัดเก็บภาษีการขายจากผู้ขายปลีกรายใหญ่และเก็บ
 ภาษีการซื้อจากผู้ขายปลีกรายย่อย ๆ เพื่อแก้ไขปัญหาการจัดเก็บให้ลดน้อยลง

ค. ภาษีที่เก็บจากมูลค่าเพิ่ม (Value added Tax) คือ ภาษีที่เก็บจาก
 แต่ละทอดของการผลิตและการจำหน่าย ต่างกับภาษีการค้าที่จัดเก็บในปัจจุบันที่ว่า ฐานที่
 เก็บภาษีจากมูลค่าเพิ่ม เป็นฐานที่คำนวณจากผลแตกต่างระหว่างราคาซื้อและราคาขาย มิใช่
 เก็บจากฐานรายรับโดยตรง ภาษีนี้นี้ได้มีการใช้อยู่ในประเทศฝรั่งเศส เยอรมันตะวันตก และ
 ในกลุ่มประเทศตลาดร่วมยุโรปอื่น ๆ ด้วย

สำหรับประเทศไทย ตามรูปแบบของภาษีการค้าตามกล่าวข้างต้น กล่าวได้ว่า
 มีรูปแบบภาษีการค้าที่จัดเก็บเป็นแบบผสมของภาษีที่จัดเก็บหลายทอด (Multiple-Stage
 Basis) และภาษีที่จัดเก็บจากการขายทอดใดทอดหนึ่ง (Single-Stage Basis) โดย
 ถ้อยยอดขายหรือรายรับก่อนหักรายจ่ายของรายการขายหรือรายได้จากการประกอบกิจการนั้น ๆ
 ตามประเภทธุรกิจที่กำหนดไว้ในกฎหมาย ซึ่งหมายความถึงการขายบริการด้วย (Service
 rendered)

ภาษีการค้า ได้ชื่อว่าเป็นภาษีที่อำนวยความสะดวกแหล่งสำคัญของประเทศหรือของรัฐ
 ในประเทศ และเป็นภาษีที่เก็บจากการใช้จ่ายของประชาชน ฉะนั้น ในความตกลงว่าด้วย
 การยกเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศที่จัดทำขึ้นระหว่างประเทศในรูปลักษณะเฉพาะ
 ประเทศคู่สัญญา เพื่อขจัดการจัดเก็บภาษีซ้อนซ้ำในเงินใดก่อนเดียวกัน จึงไม่รวมถึงภาษีการ
 ค่า คงครอบคลุมเฉพาะภาษีเงินได้หรือภาษีที่เก็บจากทรัพย์สินเป็นส่วนใหญ่