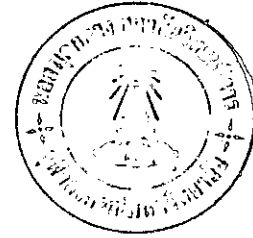


บทที่ ๓



ภาษีการค้าในประเทศไทย

ภาษีการค้า คือ ภาษีที่รัฐจัดเก็บจากการประกอบการค้าในประเทศไทย ซึ่งส่วนมากทำการจัดเก็บจากผู้ผลิต ผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออก จึงจัดว่าเป็นภาษีการขายชนิดหนึ่ง ที่ทำการจัดเก็บจากขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่ง (*Single Stage Sales Tax*) แต่ในบางกรณี ก็จัดเก็บจากทุกทอด (*Multiple Stage Sales Tax*) ฉะนั้นจึงจัดว่าเป็นภาษีการขายแบบผสม เพราะไม่ได้ทำการจัดเก็บในรูปแบบใดรูปแบบหนึ่งโดยเฉพาะ นอกจากนี้ ภาษีการค้าที่จัดเก็บในประเทศไทยยังมีลักษณะแตกต่างจากภาษีการขายที่จัดเก็บในนานาประเทศทั่วไป ทั้งนี้เพราะได้รวมการประกอบธุรกิจและการให้บริการต่าง ๆ เข้าไว้ด้วย ในภาษาอังกฤษจึงใช้คำว่า "*Business Tax*" แทนที่จะใช้คำว่า "*Sales Tax*" ดังเช่นที่นิยมใช้กันอยู่โดยทั่วไป

ภาษีการค้าจัดว่าเป็นภาษีที่สำคัญชนิดหนึ่ง ที่ทำรายได้ให้แก่รัฐประมาณร้อยละ ๔๐-๖๐ ของภาษีอากรที่จัดเก็บโดยกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง ดังจะเห็นได้ว่าในปีงบประมาณช่วง ๘ ปีที่ผ่านมา กรมสรรพากรสามารถจัดเก็บภาษีการค้าได้ดังปรากฏในตารางที่ ๑ หน้า ๒๒

ศูนย์วิจัยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ ๑ การจัดเก็บภาษีการค้ำระหว่างปีงบประมาณ พ.ศ. ๒๕๑๕-พ.ศ. ๒๕๒๒

ปีงบประมาณ พ.ศ.	ภาษีอากรที่กรมสรรพากรเก็บได้ทั้งหมด		ภาษีการค้าที่จัดเก็บได้	
	มูลค่า (ล้านบาท)	อัตรา เพิ่มร้อยละ	มูลค่า (ล้านบาท)	อัตรา ร้อยละ
๒๕๑๕	๗,๑๘๕.๘๘	-	๔,๓๓๖.๖๗	๖๐.๒๕
๒๕๑๖	๘,๖๐๒.๖๗	๑๘.๕๕	๕,๑๐๒.๖๘	๕๘.๔๓
๒๕๑๗	๑๒,๔๐๓.๒๔	๔๔.๑๘	๗,๓๓๖.๑๔	๕๘.๑๕
๒๕๑๘	๑๔,๓๘๔.๓๓	๑๖.๐๕	๗,๗๘๑.๐๘	๕๔.๑๓
๒๕๑๙	๑๖,๑๘๓.๓๘	๑๒.๕๐	๘,๘๘๘.๗๓	๕๕.๖๗
๒๕๒๐	๑๙,๘๖๗.๖๕	๒๒.๖๘	๑๑,๐๒๑.๔๐	๕๕.๔๗
๒๕๒๑	๒๕,๘๑๕.๕๐	๒๗.๘๒	๑๓,๒๑๒.๔๐	๕๑.๘๘
๒๕๒๒	๒๕,๘๑๕.๘๖	๐.๐๐	๑๔,๘๘๘.๒๒	๕๘.๔๓

ที่มา. กองวิชำการ กรมสรรพากร

นอกจากภาษีการค้าจะเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐบาลแล้ว ยังเป็นเครื่องมือที่รัฐบาลมาใช้แก้ไขภาวะเศรษฐกิจของประเทศ ทั้งนี้เพราะภาษีการค้าได้กลายเป็นส่วนหนึ่งของราคาลินค้า ดังนั้นการใช้นโยบายการทางภาษีอากร โดยการเพิ่มหรือลดอัตราภาษีการค้า จะมีผลกระทบต่อระดับราคาลินค้า อันจะส่งผลให้เกิดการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมกรรมการบริโภคภายในสังคมตามความต้องการของรัฐบาล การศึกษาระบบภาษีการค้าจึงเป็นสิ่งที่จำเป็นเพื่อจะได้รู้ว่าภาษีการค้าที่จัดเก็บในประเทศไทยมีความเป็นมาอย่างไร ได้รับการแก้ไขเปลี่ยนแปลงไปเช่นไร เพื่อเป็นแนวทางในการศึกษาวิเคราะห์และปรับปรุงให้การจัดเก็บภาษีการค้ามีผลดีต่อส่วนรวมมากขึ้น

ความเป็นมาของการจัดเก็บภาษีการค้า

การจัดเก็บภาษีอากรในประเทศไทยนั้น เริ่มมีการจัดเก็บมาตั้งแต่สมัยสุโขทัย ส่วนใหญ่เป็นการจัดเก็บจากการนำสินค้าเข้าและส่งออก เนื่องจากมีการเจริญสัมพันธ์ไมตรีกับนานาประเทศโดยเฉพาะชาติยุโรป นอกจากนี้ก็มีการจัดตั้งสำเภาออกไปค้าขายกับต่างประเทศสำหรับภาษีการค้าที่จัดเก็บในสมัยนั้น ไม่ได้จัดเก็บจากยอดรายรับดังเช่นในปัจจุบัน เป็นเพียงแต่ยึดเอาสถานที่ที่ใช้ประกอบการค้าเป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บคล้ายกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน เช่น เก็บจากผลประโยชน์ตามขนาดของยานพาหนะจำพวก เรือ แพ เรียงกว่า จังกอบสินค้า หรือ อากรตลาด ซึ่งได้ยกเลิกไปในสมัยพ่อขุนรามคำแหง เพราะทรงโปรดให้ราษฎรทำการค้าได้อย่างเสรีโดยไม่มีการจัดเก็บภาษี^๑

ต่อมาในสมัยกรุงศรีอยุธยาเป็นราชธานี สมเด็จพระเอกาทศรถทรงโปรดให้ทำการจัดแบบแผนการเก็บภาษีใหม่ โดยแบ่งออกเป็น ๓ ประเภท ได้แก่ ส่วย อากรขนอน และอากรตลาด เฉพาะอากรตลาดมีลักษณะคล้ายภาษีการค้ามากเพราะเก็บตามสถานที่ที่ประชาชนมาชุมนุมซื้อขายสินค้ากัน แต่ได้ถูกยกเลิกไปในสมัยสมเด็จพระนารายณ์มหาราช โดยแบ่งแยกการจัดเก็บภาษีใหม่ออกเป็น จังกอบ อากร ส่วย และ ฤชา โดยมีลักษณะจัดเก็บจากผลประโยชน์ที่ได้จากการประกอบอาชีพ เช่น จากการทำนา การทำป่าไม้ เป็นต้น จะเห็นได้ว่ามีลักษณะการจัดเก็บจากการประกอบกิจการอย่างใดอย่างหนึ่งเท่านั้น ยังมีได้มีการจัดเก็บจากการขายดี เช่น ภาษีการค้าที่จัดเก็บอยู่ในปัจจุบัน แต่ก็จัดว่ามีลักษณะคล้ายกับการจัดเก็บภาษีการค้ามาก

ในสมัยรัชการที่ ๓ ได้มีการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้นอีกมากมายหลายชนิด เนื่องจากรายได้ของประเทศไม่มีเพียงพอกับการใช้จ่ายมาตั้งแต่สมัยรัชการที่ ๒ ประกอบกับมี

^๑วิชัย ประสงค์, ประวัติศาสตร์การฉบับสมบูรณ์, (พระนคร : กรุงเทพการพิมพ์, ๒๕๑๔), หน้า ๔๓-๔๔.

ศึกสงครามมาก ความจำเป็นในการหารายได้จึงทวีขึ้น นอกจากนี้ยังให้ "เจ้าภาษี" ระบุ
 ประมวลผูกขาดการจัดเก็บภาษีแทนรัฐบาล เพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาในการจัดเก็บ และทำให้ได้รับ
 รายได้ในจำนวนที่แน่นอนขึ้น

ในสมัยรัชการที่ ๔ มีการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สิน และการผลิต เช่น ภาษีเงิน
 ภาษีสุรา โดยทำการจัดเก็บเพียงทอดเดียวเมื่อผ่านด่านขนอน แม้ว่าการปกครองในสมัยนั้น
 จะเป็นแบบสมบูรณาญาสิทธิราช ซึ่งองค์พระมหากษัตริย์มีอำนาจเต็มที่ในการตัดสินพระทัยก็ตาม
 แต่พระองค์ก็พยายามให้ความสำคัญเป็นธรรมต่อราษฎรในการจัดเก็บภาษี ดังปรากฏในพระบรม
 ราชโองการของพระบาทสมเด็จพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวตอนหนึ่งว่า "...ให้เรียกเก็บภาษี
 แล้วก็ให้เจ้าภาษีทำตามสิ่งของมากและน้อยให้ไว้กับเจ้าของหลายฉบับ ของสิ่งใดได้เรียก
 เก็บเป็นภาษีแล้ว ห้ามมิให้เจ้าของภาษีเมืองใดเรียกเก็บภาษีอีกเป็นสองซ้ำไปได้เป็นอันขาด
 ที่เดียว..."^๑ จะเห็นได้ว่าการพยายามหลีกเลี่ยงภาษีซึ่งชนมีมาตั้งแต่สมัยโบราณ เพื่อสร้าง
 ความเป็นธรรมให้แก่ประชาชนและผู้ประกอบการ

การจัดเก็บภาษีโดยเจ้าภาษีนี ได้เลิกใช้ในสมัยรัชกาลที่ ๔ เนื่องจากเจ้าภาษีนีมัก
 ใช้อำนาจให้เป็นประโยชน์แก่ตนเองเกินขอบเขต เป็นเหตุให้ประชาชนได้รับความเดือดร้อน
 นอกจากนี้ การบริหารการจัดเก็บภาษีมิได้เข้มงวด ทำให้เงินภาษีรั่วไหลมากจึงโปรดเกล้า
 ให้จัดตั้งพระคลังมหาสมบัติ และหอรัษฎาพิพัฒน์ขึ้น เพื่อดูแลรายได้ทางภาษีอากรของรัฐ ตั้ง
 แต่บัดนั้นราษฎรก็เข้ามามีบทบาทในการจัดเก็บภาษีเรื่อยมาจนกระทั่งปัจจุบัน

ภาษีการค้าเริ่มมีการกำหนดจัดเก็บอย่างจริงจังเมื่อ พ.ศ. ๒๔๗๕ ในรัชสมัย
 พระบาทสมเด็จพระปกเกล้าเจ้าอยู่หัว (รัชกาลที่ ๗) ซึ่งเป็นช่วงที่ภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ

^๑กรมพระยาดำรงราชานุภาพ, "สถิติธรรมนิยมต่าง ๆ ภาคที่ ๑๖," ตำนานภาษี
อากรบางอย่าง, (พระนคร: หอสมุดวชิรญาณ, ๒๔๖๔), หน้า ๔๗-๖๗.

ทั่วโลก จำเป็นต้องปรับปรุงภาษีครั้งใหญ่เพื่อหารายได้เข้าพระคลัง มีการจัดเก็บภาษีชนิดใหม่ ๆ ขึ้นรวมทั้งภาษีการค้าตามพระราชบัญญัติภาษีการค้า ๒๔๗๕ โดยเรียกเก็บจากค่ารายปี^๑ และยกเว้นสำหรับค่ารายปีที่ไม่ถึง ๓๐๐ บาท โดยคำนวณตามยอดรายรับจากการค้าในทอดที่พระราชบัญญัติระบุให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีการค้า เช่น การขายของเรียกเก็บจากผู้ขายส่งในอัตราร้อยละ ๖ และร้อยละ ๒ ในกรณีการขายปลีก ส่วนโรงสีโรงเลื่อยเก็บตามขนาดของโรงงาน และสำหรับโรงงานอื่น ๆ เก็บตามจำนวนคนงานที่มีอยู่ ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีการขายแบบหลายทอด (Multiple Stage Sales Tax) เพื่อให้เหมาะสมกับธุรกิจขณะนั้น เพราะสินค้าส่วนใหญ่ส่งมาจากต่างประเทศ จึงจำเป็นต้องเก็บภาษีการค้าในทอดการขายส่งและขายปลีก แต่ก็ยังไม่ได้ใช้ฐานภาษีแบบเดียวกันในทุก ๆ ทอด อย่างไรก็ตามการจัดเก็บภาษีทุกทอดนี้เป็นเหตุให้เกิดภาวะภาษีซ้ำซ้อนและยุ่งยากในการจัดเก็บ เพราะฐานภาษีแตกต่างกัน และจำนวนผู้เสียภาษีก็มีมากไม่อาจควบคุมดูแลได้ทั่วถึง แต่ก็ยังคงใช้มาจนกระทั่งประกาศใช้ประมวลรัษฎากร พ.ศ. ๒๔๘๐ โดยเรียกชื่อใหม่ว่า "ภาษีโรงค้า" แต่โครงสร้างของภาษียังไม่เปลี่ยนแปลงมากนัก เพียงแต่เพิ่มประเภทการจัดเก็บตามขนาดมาเป็นการเก็บตามกำลังแรงม้าของเครื่องจักร ในด้านวิธีการจัดเก็บภาษีโรงค้ายังคงเป็นไปอย่างง่าย ๆ ไม่มีความซับซ้อนและยังคงเป็นภาษีที่ไม่มีความสำคัญมากนัก

ต่อมาในปี พ.ศ. ๒๔๘๖ (๒๗ มีนาคม) ได้ยกเลิกภาษีโรงค้า แล้วประกาศจัดเก็บภาษีการค้าใหม่ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๐)

^๑ค่ารายปี หมายความว่า จำนวนเงินซึ่งสถานการค้าสมควรให้เข้าได้ในปีหนึ่ง ๆ ถ้าสถานการค้าใดมีข้อตกลงให้ประโยชน์ตอบแทนอย่างอื่นเนื่องในการได้ใช้สถานการค้า นอกจากค่าเช่า เช่น เงินค่าประกันวินาศภัย ซึ่งผู้ให้เช่าเป็นผู้รับประโยชน์เงินกินเปล่า หรือทรัพย์สินอย่างอื่น จะเอาประโยชน์ตอบแทนอย่างอื่นนั้นมาเป็น เกณฑ์อีกอย่างหนึ่งรวมคำนวณเป็นค่ารายปีด้วยก็ได้ โดยคิดเฉลี่ยเป็นรายปีตามอายุสัญญาเช่า เว้นแต่สัญญาเช่ามีกำหนดเวลาไม่ถึงสามปี หรือมิได้มีกำหนดเวลาไว้ ให้คิดเฉลี่ยเป็นสามปี

พ.ศ. ๒๔๙๖ มีการแบ่งประเภทการค้าที่ต้องเสียภาษีการค้าออกเป็น ๒๒ ชนิด เช่น การรับจ้างทำของ การพิมพ์ เป็นต้น อัตราภาษีโดยทั่วไปยังอยู่ในระดับต่ำเพียงร้อยละ ๑.๐ ของรายรับ^๑ จากการประกอบการค้า ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่ ผู้ผลิต ผู้ขาย และ ผู้นำเข้า การจัดเก็บภาษีจึงมีลักษณะแบบการเก็บทุกทอด (Turnover Sales Tax) ทำให้เกิดการพอกพูนของภาษีจำนวนมาก

ภาษีการค้าของไทยในระหว่างปี พ.ศ. ๒๔๙๖ - ๒๕๐๔ ส่วนใหญ่จัดเก็บจากทุกทอด ต่อมาสินค้าต่าง ๆ เริ่มมีการผลิตภายในประเทศมากขึ้น จึงได้เปลี่ยนแปลงหลักการจัดเก็บภาษีจากการค้าทุกทอดที่มีการซื้อขายกันมาจัดเก็บที่ต้นทางเพียงทอดเดียว (Single Stage Sales Tax) เป็นส่วนใหญ่ ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๔) พ.ศ. ๒๕๐๔ ได้มีการแบ่งประเภทการค้าที่ต้องเสียภาษีการค้าใหม่เหลือเพียง ๑๓ ประเภท โดยแบ่งอัตราภาษีออกเป็นหลายอัตราตั้งแต่ร้อยละ ๑.๕ ถึงร้อยละ ๔๐.๐ ของรายรับจากการประกอบการค้า ส่วนผู้มีหน้าที่เสียภาษีคือ ผู้ผลิต ผู้นำเข้า ผู้ส่งออก ผู้ขายทอดแรก ผู้ประกอบกิจการ และผู้ขายทุกทอด แล้วแต่กรณี ซึ่งยังคงเป็นหลักสำคัญสำหรับการจัดเก็บภาษีการค้าในปัจจุบัน สาเหตุที่มีการเปลี่ยนแปลงการเก็บภาษีครั้งใหญ่ในครั้งนั้น เพื่อปรับปรุงหลักการจัดเก็บภาษีการค้าขึ้นใหม่ ให้มีหลักการจัดเก็บต้นทาง ซึ่งถือว่าเป็นหลักการจัดเก็บภาษีที่สะดวกที่สุดเพราะมีผู้เสียภาษีน้อยราย และช่วยขจัดเกี่ยวกับปัญหาการซ้ำซ้อนของภาษี ซึ่งแต่เดิมทำการจัดเก็บจากสินค้าที่มีการเปลี่ยนมือทุกทอด และลดความยุ่งยากในการเสียภาษีโดยยกเลิกภาษีการค้าซื้อโภคภัณฑ์ ซึ่งจัดเก็บจากการซื้อสิ่งอุปโภคบริโภค และอากรแสตมป์สำหรับใบรับที่ผู้ประกอบการค้าต้องเสีย เพื่อให้การบริหารการจัดเก็บทำได้สะดวกและรัดกุมมากขึ้น นอกจากนี้ยังมีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีบางประเภท เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่สังคมยิ่งขึ้น และเพื่อความเหมาะสมในการหารายได้เข้ารัฐ ซึ่งเป็นเป้าหมายสำคัญในการจัดเก็บภาษีทุกชนิด เพื่อจะได้มีงบประมาณไว้

^๑ รายรับ ได้แก่ เงิน หรือ ค่าบริการทุกชนิดรวมถึงทรัพย์สิน หรือ ประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคำนวณได้เป็นเงินของผู้ประกอบการค้าเป็นฐานในการคำนวณภาษี แทนการคำนวณจากค่ารายปี กำลังของเครื่องจักร หรือ จำนวนลูกจ้างที่เคยใช้อยู่เดิม

ใช้จ่ายในการพัฒนาประเทศให้เจริญก้าวหน้ายิ่ง ๆ ขึ้นไป

หลังจากนั้นมาจนถึงปัจจุบัน การเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีต่าง ๆ พยายามปรับปรุงให้มีความเหมาะสมมากยิ่งขึ้นกับสถานการณ์ในแต่ละสมัย โดยคำนึงถึงปัจจัยต่าง ๆ ประกอบ เช่น ชนิดของสินค้า การส่งเสริมอุตสาหกรรม การปรับปรุงการจัดเก็บภาษีดังกล่าวจัดว่าเป็นเรื่องปรกตินormalสำหรับทุก ๆ ประเทศ เพื่อให้ประชาชนได้รับความเดือดร้อนน้อยที่สุดจากการรับภาระภาษี แต่ในขณะเดียวกันก็คำนึงถึงการหารายได้เข้ารัฐด้วย

การจัดเก็บภาษีการค้าในปัจจุบัน

ภาษีการค้าที่จัดเก็บอยู่ในประเทศไทยปัจจุบัน มีหลักการจัดเก็บคล้ายคลึงกับประมวลรัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรฉบับที่ ๑๘ พ.ศ. ๒๕๐๔ อันมีลักษณะแตกต่างจากการจัดเก็บภาษีจากสินค้าในสมัยก่อนกล่าวคือ แต่เดิมการจัดเก็บภาษีจากสินค้าหรือที่เรียกว่าภาษีการซื้อโภคภัณฑ์นั้น มีหลักการจัดเก็บจากผู้ซื้อสินค้า โดยเสียภาษีนั้นไว้กับผู้ขายโภคภัณฑ์ ส่วนภาษีการค้าที่จัดเก็บก่อนหน้านี้จัดเก็บจากผู้ขายทุกทอดทำให้เกิดความยุ่งยากในการบริหารจัดการเก็บ เพราะผู้ประกอบการมีจำนวนมากรายประกอบกับเกิดปัญหาภาษีซ้ำซ้อนมากจากสินค้าที่ผ่านมาในแต่ละขั้นตอนกว่าจะถึงมือผู้บริโภค ดังนั้นจึงได้มีการปรับปรุงแก้ไขการจัดเก็บภาษีครั้งใหญ่ โดยกำหนดให้จัดเก็บภาษีจากต้นทาง เช่น ในขั้นตอนการผลิต การนำเข้า หรือ การส่งออก อย่างไรก็ตามสินค้าบางชนิดยังมีการจัดเก็บจากการขายทุกทอดตามเดิม คือ สินค้าประเภทการค้า ๐ ชนิด ๗ ได้แก่ แก้ว กระจก ทองคำ และเพชร พลอย ของมีค่าต่าง ๆ ซึ่งจะได้แยกกล่าวถึงโครงสร้างของการจัดเก็บภาษีการค้าในส่วนต่อไป

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการค้า

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการค้า คือ ผู้ประกอบการค้าตามประมวลรัษฎากร ซึ่งมีรายรับเนื่องจากการประกอบหรือค้าเดินกิจการค้า แต่ไม่รวมถึงรายรับหรือกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีการค้า

ผู้ประกอบการค้า หมายถึง บุคคลธรรมดา นิติบุคคล คณะบุคคล หรือ รัฐวิสาหกิจใด ๆ ซึ่งเข้าลักษณะตามที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีการค้าและประกอบการค้า ในราชอาณาจักร โดยการค้านั้น เป็นการค้าตามประเภทที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีการค้า และหมายความรวมถึงผู้ที่ทำบัญชีเกี่ยวกับภาษีการค้าตามประมวลรัษฎากรให้ถือว่าเป็นผู้ประกอบการค้าด้วย ดังนั้น ผู้ประกอบการค้าจึงมี ๓ ประเภท คือ

๑. ผู้ประกอบการค้าตามบัญชีอัตราภาษีการค้า
๒. ผู้ที่ทำบัญชีแต่แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้เป็นผู้ประกอบการค้า เช่น ผู้นำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรไทย ซึ่งสินค้าประเภทการค้า ๑ (การขายของ) แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้าไม่ว่าเพื่อการใด ๆ
๓. ผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดให้เป็นผู้ประกอบการค้า เช่น ผู้ส่งออกซึ่งสินค้าน้ำตาลดิบ

ผู้ประกอบการค้าตามบัญชีอัตราภาษีการค้า (ดังปรากฏในภาคผนวก) หมายถึง ผู้ประกอบการค้าที่มีองค์ประกอบ ๓ ประการ คือ

๑. เป็นผู้ที่ถูกระบุไว้ในช่อง ๓ ของบัญชีอัตราภาษีการค้า เช่น ผู้นำเข้า ผู้ส่งออก ผู้ผลิต ผู้ขายทอดแรก ผู้รับจ้าง ผู้ให้เช่า เป็นต้น ซึ่งส่วนใหญ่กำหนดจัดเก็บจากผู้ที่เป็นจุดเริ่มต้นของการเกิดรายได้
๒. เป็นผู้ประกอบการค้าในราชอาณาจักรไทย
๓. ประกอบการค้าตามประเภทการค้า ๑๓ ประเภทที่ระบุไว้ในช่อง ๑ ของบัญชีอัตราภาษีการค้า คือ
 - การขายของ
 - โรงสีโรงเลื่อย
 - การขายหลักทรัพย์
 - การรับจ้างทำของ
 - การให้เช่าทรัพย์สิน
 - คลังสินค้า

- โรงแรมและภัตตาคาร
- การขนส่ง
- โรงรับจำนำ
- นายหน้าและตัวแทน
- การค้าอสังหาริมทรัพย์
- ธนาคาร
- ประกันภัย

ในบรรดาผู้ประกอบการค้าที่มีหน้าที่เสียภาษีการค้าตามบัญชีอัตราภาษีการค้าผู้ประกอบการค้าตามประเภทการค้า ๑ (การขายของ) จัดว่าเป็นประเภทที่มีความยุ่งยากที่สุด เพราะหมายรวมถึงสินค้าทุกชนิดไม่ว่าจะเป็นวัตถุดิบ สินค้าชั้นกลาง หรือสินค้าสำเร็จรูป ดังนั้น การที่กฎหมายกำหนดให้ผู้ผลิต ผู้นำเข้า และผู้ส่งออก เป็นผู้หน้าที่ในการเสียภาษีการค้าในประเภทการค้า ๑ นี้ เป็นเหตุให้ผู้ประกอบการค้าที่นำชิ้นส่วนเข้ามาจากต่างประเทศ หรือ ชื้อชิ้นส่วนจากอุตสาหกรรมอื่นภายในประเทศต้องเสียภาษีซ้ำซ้อน เช่น การนำเข้ากรอบแว่นตาต้องเสียภาษีการค้าในฐานะผู้นำเข้าตามบัญชีที่ ๑ หมวด ๕ (๐๔) ต่อมาผู้ประกอบการอุตสาหกรรมผลิตแว่นตากรอบแว่นตาดังกล่าวมาผลิตเป็นแว่นตาต้องเสียภาษีการค้าในฐานะผู้ผลิตแว่นตาอีกครั้งหนึ่ง การกำหนดตัวผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีการค้าเช่นนี้ เป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนจากกรอบแว่นตาที่ต้องนำมาคำนวณเสียภาษีถึง ๒ ครั้ง

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าประมวลรัษฎากรจะระบุให้ผู้ประกอบการค้าอันได้แก่ผู้ดำเนินธุรกิจต่าง ๆ เป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีการค้า แต่ถ้าหากจะวิเคราะห์ให้ถ่องแท้ถึงองค์ประกอบของผู้เสียภาษีการค้าแล้วจะพบว่าผู้บริโภคเป็นผู้รับภาระภาษีส่วนใหญ่ โดยผู้ประกอบการค้าผลักระภาษีให้โดยไม่รู้ตัว เพราะภาษีการค้าถูกรวมเข้าไว้เป็นส่วนหนึ่งของราคาขาย แต่การผลักระภาษีดังกล่าวนี้ไม่สามารถผลักให้ได้ทั้งจำนวน ยังคงมีบางส่วนที่ผู้ประกอบการค้าต้องแบกรับอยู่แม้ว่าการกำหนดราคาขายของผู้ประกอบการจะได้รวมภาษีการค้าที่คาดว่าจะต้องเสียไว้แล้วก็ตาม แต่การคำนวณภาษีที่จะต้องเสียคำนวณจากราคาขายทั้งสิ้น เป็นเหตุให้ภาษีการค้าที่รวมอยู่ในราคาขายถูกใช้เป็นการคำนวณ

ภาษีที่จะต้องจ่ายจริงๆ เป็นเหตุให้ภาระภาษีบางส่วนยังคงตกอยู่กับผู้ประกอบการค้า

ฐานของภาษีการค้า

ฐานของภาษีการค้าที่ใช้ในการคำนวณภาษีการค้าในประเทศไทย คือรายรับ และให้หมายความรวมถึงรายรับที่มีค่าเป็นเงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน หรือประโยชน์

ตัวอย่างเช่น ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมผลิตหัตถกรรมจำหน่าย โดยมีต้นทุนในการผลิตทั้งสิ้น ๕๐๐ บาท และกำหนดอัตรากำไรไว้ร้อยละ ๒๐ ในการผลิตหัตถกรรมดังกล่าวผู้ประกอบการอุตสาหกรรมจะต้องเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีการค้า ๑ (การขายของ) ชนิด ๓ ที่ระบุให้ผู้ผลิตเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีการค้าในอัตราร้อยละ ๑๕ ดังนั้นผู้ประกอบการจะกำหนดราคาขายโดยรวมภาระภาษีการค้าดังกล่าวไปให้ผู้บริโภค ซึ่งมีวิธีการกำหนดราคาขายดังนี้ คือ

ต้นทุนผลิต	๕๐๐	บาท
<u>บวก</u> กำไร / ร้อยละ ๒๐ ของ ๕๐๐)	<u>๑๐๐</u>	บาท
ราคาขายก่อนภาษี	๖๐๐	บาท
<u>บวก</u> ภาษีการค้า (ร้อยละ ๑๕ ของ ๖๐๐)	<u>๙๐</u>	บาท
ราคาขายหลังภาษี	<u>๖๙๐</u>	บาท

การกำหนดราคาขายให้ผู้บริโภคดังกล่าวแม้ว่าจะได้คำนวณภาษีการค้ารวมไว้ด้วย ๙๐ บาท แล้วขายออกไปในราคา ๖๙๐ บาทก็ตาม แต่ราบริบที่ผู้ผลิตต้องนำไปคำนวณภาษีคือ ๖๕๐ บาท ซึ่งจะต้องเสียภาษีทั้งสิ้น ๑๐๓.๕๐ บาท ดังนั้นการจัดเก็บภาษีการค้าดังกล่าวผู้บริโภคจะรับภาระภาษีไว้เพียง ๕๐ บาท ส่วนภาษีที่เหลือ ๑๓.๕๐ บาท (จาก ๑๐๓.๕๐ - ๕๐ บาท) ผู้ผลิตจะต้องเป็นผู้รับภาระภาษีเอง เพราะการที่ผู้ผลิตรวมภาษีการค้าเข้าไปในราคาขายเป็นเหตุให้ถูกเก็บภาษีการค้าจากภาษีจำนวนดังกล่าวด้วย คือ ๕๐ คูณ ร้อยละ ๑๕ ซึ่งมีค่าเท่ากับ ๑๓.๕๐ บาท

ใดๆ ยืนยันมูลค่าที่ได้รับหรือหึ่งได้รับไม่ว่าในหรือนอกราชอาณาจักร เนื่องจากการประกอบ การค้า^๑ ซึ่งเป็นความหมายที่แตกต่างจากความเข้าใจของคนทั่วไป ที่เข้าใจว่า รายรับ เป็นเพียงค่าตอบแทนจากการขายสินค้าหรือให้บริการซึ่งมีมูลค่าเป็นเงินตรา จาก คำนิยามข้างต้นจะเห็นได้ว่า รายรับนอกจากจะหมายถึงสิ่งที่ได้รับแล้ว ยังหมายรวมถึง สิ่งที่ได้รับ ซึ่งหมายถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ที่จะได้รับหรือควรจะได้รับแม้ยังไม่ ได้ชำระเงินก็ตาม เช่น กรณีการขายเชื่อ ถือว่าเป็นรายรับของเดือนที่เกิดการขายนั้น ส่วนวิธีการหลัก เกณฑ์และการปฏิบัติทางบัญชี เพื่อประโยชน์ในการคำนวณรายรับนั้น กฎหมายเปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการค้า เลือกวิธีการหรือหลัก เกณฑ์การคำนวณเอง ตาม ความเหมาะสมของแต่ละกิจการตามหลักวิชาการบัญชีที่ยอมรับทั่วไป เช่น เกณฑ์สิทธิ เกณฑ์เงินสด แต่เกณฑ์ที่เลือกดังกล่าวจะต้องถือปฏิบัติตลอดไปโดยสม่ำเสมอจะ เปลี่ยนแปลง เมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร อนึ่งมีข้อพึงสังเกตุว่า วิธีการและหลักเกณฑ์การ คำนวณรายรับเพื่อเสียภาษีการค้านี้ ไม่จำเป็นต้องเป็นวิธีการหรือหลัก เกณฑ์เดียวกับการ คำนวณเงินได้สุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ของนิติบุคคลของผู้ประกอบการค้าก็ได้ แต่ก็มีบาง กิจการที่ไม่อาจเลือกเกณฑ์การคำนวณรายรับได้ คือ ประเภทการค้า ๖ การขายของ ซึ่ง กฎหมายกำหนดให้ใช้เกณฑ์สิทธิ คือ ให้ถือเป็นรายรับในเดือนที่มีการขายเสร็จเด็ดขาดไม่ว่าจะได้รับชำระเงินหรือราคาแล้วหรือไม่ก็ตาม ซึ่งหมายความว่ารวมทั้งการขายของ สัญญาจะขาย ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้เช่า หรือจำหน่ายจ่ายโอนโดยมีประโยชน์ตอบแทน อันหมายถึงการจัดเก็บภาษีการค้าจากยอดขายก่อนหักรายจ่าย (Gross Sales) ซึ่งรวมถึงยอดขายที่เป็นเงิน เชื้อด้วย

^๑ไพจิตร โรจนวานิช (รวบรวม), ประมวลรัษฎากร, (กรุงเทพมหานคร :

สามเจริญพานิช, ๒๕๒๒), หน้า ๗๐.

นอกจากนี้กฎหมายยังกำหนดความหมายของรายรับ เพื่อคำนวณภาษี การค้าสำหรับกิจการบางอย่างเป็นกรณีพิเศษ เช่น โรงรับจำนำ ธนาคาร ประกันภัย การกำหนดดังกล่าวเพื่อชี้ให้ชัดเจนไปอีกทีหนึ่งว่า เงินได้จำนวนใดที่ให้อือ เป็นรายรับ ในการคำนวณภาษีการค้า เช่น พวกค่าธรรมเนียมหรือค่าบริการที่ธนาคารเรียกเก็บ ทั้ง ยังอาจกำหนดรายรับโดยระบุชัดเจนว่าให้ใช้ราคา ณ จุดใดเป็นฐานในการคำนวณรายรับ เพื่อเสียภาษี เช่น ใช้ราคาตลาดของสินค้าหรือบริการ ราคาสินค้า ณ วันนำเข้า ซึ่งเห็น ได้ว่ามีใช้ตัวรายรับที่รับมาอย่างแท้จริง แต่เป็นเพียงการสมมุติว่าควรจะได้รายรับเท่าใด เท่านั้น ทั้งนี้ก็เพื่อความสะดวกในการจัดเก็บนั่นเอง

จากหลักการดังกล่าวข้างต้น จะเห็นว่า การคำนวณรายรับของผู้ประกอบการ บางประเภทนี้มิได้คำนึงถึงรายรับว่าจะเกิดขึ้นจริงๆ เท่าใด ฉะนั้นเมื่อถึงเวลาขาย ออกไปจริงๆ อาจไม่ได้รายได้เท่าที่นำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีการค้าก็ได้ ซึ่งนอกจากจะ ทำให้ผู้ประกอบการจำเป็นต้องรับภาระภาษีการค้ามากเกินไปจนความเป็นจริงแล้ว ยังทำให้ผู้ ประกอบการค้าต้องจัดหาเงินทุนมาล่วงหน้าเพื่อชำระค่าภาษีการค้าซึ่งเกิดขึ้นก่อนการ จำหน่ายจริงๆ อันทำให้ราคาสินค้าที่ขายออกไปจริงๆ สูงกว่าที่ควรจะเป็น เนื่องจาก ผู้ประกอบการค้ามีผลผลกระทบภาษีรวมทั้งดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นไปให้แก่ผู้บริโภคให้มากที่สุดเท่า ที่จะทำให้ได้

การคำนวณรายรับ

การคำนวณรายรับกรณีปกติต่างๆ ไปที่มีการซื้อขายเปลี่ยนมือกันภายใน ประเทศ คงคำนวณรายรับตามคำนิยามที่ได้กล่าวมาข้างต้น แต่ก็มีบางกรณีตามกฎหมาย กำหนดการคำนวณรายรับไว้เป็นพิเศษ ซึ่งพอจะแยกออกได้เป็น ๒ กรณี คือ

๑. ในกรณีนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร ในปัจจุบันเพื่อความ สะดวกในการจัดเก็บภาษีการค้า ได้มีประกาศของอธิบดีกรมสรรพากร โดยอนุมัติ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง กำหนดให้ผู้ประกอบการค้าที่นำสินค้าทุกชนิด เข้ามาภายในประเทศเสมือนว่าได้มีการขายสินค้าดังกล่าวในวันนำเข้า โดยให้ชำระภาษีการค้า พร้อมกับอากร ศุลกากร และมอบหน้าที่การจัดเก็บภาษีการค้าให้กับเจ้าหน้าที่ ณ ด่าน

ศุลกากรแทน แล้วจัดการนำส่งให้กรมสรรพกรในภายหลัง เพื่อช่วยประหยัดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บและถึงแม้ว่าจะ เป็นสินค้าที่ไม่ต้องเสียอากรขาเข้า ก็ต้องเสียภาษีการค้าตามประมวล รัชฎากรด้วย โดยถือวันที่มีการออกใบขนสินค้าขาเข้าเป็นวันนำเข้า แต่ทั้งนี้มิได้หมายความว่า รวมสินค้าที่ได้รับการยกเว้นอากรขาเข้า เพราะสินค้านี้ดังกล่าวจะได้รับการยกเว้นภาษีการค้า โดยอัตโนมัติ

รายรับสำหรับสินค้านำเข้าโดยทั่วไป ให้ถือตามราคา C.I.F.^๑ ของสินค้า บวกด้วยอากรขาเข้าและกำไรมาตรฐานที่ได้กำหนดไว้สำหรับสินค้านำเข้าแต่ละประเภท

ตัวอย่าง กิจการค้าแห่งหนึ่งสั่งซื้อเครื่องสำอางค์ชนิดีร์จากต่างประเทศเข้ามาจำหน่ายในประเทศ โดยสมมุติว่า

ราคา C.I.F.	=	๑๐๐ บาท
อัตราอากรขาเข้า	=	ร้อยละ ๘๐
อัตรากำไรมาตรฐาน	=	ร้อยละ ๓๐
อัตราภาษีการค้า	=	ร้อยละ ๒๐
รายรับเมื่อคำนวณภาษีการค้า	=	๑๐๐+ (๘๐% ของ ๑๐๐)+๓๐%
		(๑๐๐+๘๐)
	=	๒๓๕.๘๐ บาท

ฉะนั้น ภาษีการค้าที่ต้องจ่ายชำระ ณ วันนำเข้า เท่ากับ ๒๐% ของ ๒๓๕.๘๐ หรือ ๔๗.๑๖ บาท

ส่วนสินค้าประเภทรถจักรยาน กระสอบป่าน ที่นำเข้ามานำในราชอาณาจักร รายรับจะใช้ราคาตลาดตามวิธีส่วนเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก^๑ ซึ่งคล้ายกับรายรับของสินค้าพวก

^๑ราคา C.I.F. ย่อมาจากคำว่า "Cost, Insurance and Freight" หมายถึง ราคาสินค้าที่รวมค่าประกันภัยและค่าขนส่งทางเรือแล้ว กรณีที่มีได้ขนส่งทางเรือ ให้ใช้ค่าใช้จ่ายในการขนส่งทางอื่นจนถึงด่านศุลกากร

น้ำมันแร่ น้ำมันเบนซิน หรือน้ำมันอื่นๆ รวมทั้งซีเมนต์ที่ใช้มีส่วนเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก ต่างกันที่-
 ลินค้าพวกน้ำมันจะใช้ราคาขนส่งถ่วงน้ำหนักแทนราคาตลาดถ่วงน้ำหนัก ส่วนพวกรถยนต์
 รถจักรยานยนต์ จะใช้ราคาตลาดของผู้ขายปลีกที่ตั้งอยู่ใกล้ด้านสุดมากมากที่สุด โดยใช้ราคา
 ที่ตั้งไว้ เป็นครั้งสุดท้ายในเดือนที่มีการนำเข้ามาเป็นฐานในการคำนวณภาษีการค้า

การกำหนดรายรับเช่นนี้เป็นการจัดเก็บภาษีการค้าก่อนที่จะมีการขายออกไป
 จริงๆ นอกจากนี้อัตราค่าโรงแรฐานก็กำหนดได้ยากกว่าควรเป็นเท่าไร ซึ่งปัญหาดังกล่าว
 อาจทำให้รายรับที่คำนวณภาษีการค้าแตกต่างจากรายรับที่ได้รับจากการขายจริงไปบ้างไม่มากนัก
 และมีข้อสังเกตว่า แม้การจัดเก็บภาษีการค้าจะกำหนดให้จัดเก็บจากผู้นำเข้า แต่รายรับที่ใช้ใน
 การคำนวณภาษีการค้าบางครั้งใช้ราคาขายส่ง หรือราคาขายปลีกแทน อันเป็นจุดที่ช่วยชี้ให้เห็น
 เด่นชัด ระบบการจัดเก็บภาษีการค้าของไทย

ตัวอย่างเช่น ผู้ประกอบการค้าขายสินค้าอย่างหนึ่ง ในเดือนเดียวกัน
 มีราคาตลาด ๒ ราคา และมีปริมาณขายดังนี้

๑. ราคาหน่วยละ ๑๐๐ บาท จำนวน ๒๐ หน่วย
๒. ราคาหน่วยละ ๑๑๐ บาท จำนวน ๑๐ หน่วย

วิธีการคำนวณเป็นดังนี้

<u>ราคาหน่วยละ (บาท)</u>	<u>ปริมาณขาย (หน่วย)</u>	<u>จำนวนเงินที่ขายได้ (บาท)</u>
๑๐๐	๒๐	๒,๐๐๐
๑๑๐	๑๐	๑,๑๐๐
	รวม	๓,๑๐๐

$$\begin{aligned}
 \text{ราคาตลาดโดยวิธีส่วนเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักจะได้หน่วยละ} &= \frac{\text{จำนวนเงินที่ขายได้ทั้งสิ้น}}{\text{ปริมาณขายทั้งสิ้น}} \\
 &= \frac{๓,๑๐๐}{๓๐} \text{ บาท} \\
 &= ๑๐๓.๓๐ \text{ บาท}
 \end{aligned}$$

นอกจากจะจัดเก็บจากผู้ประกอบการค้าแบบขั้นตอนเดียว โดยจัดเก็บจากขั้นตอนการผลิต หรือ การนำเข้า เป็นส่วนใหญ่แล้ว บางกรณีฐานที่ใช้ในการคำนวณภาษีกลับใช้ราคาในขั้นตอน การขายปลีก หรือ ขั้นตอนการขายส่ง ทำให้มีลักษณะกำกวมระหว่างกัน แต่การกำหนดเช่นนี้ ก็เพื่อความสะดวกในการควบคุมการจัดเก็บเท่านั้น เพราะราคาขายส่ง หรือ ราคาขายปลีกหาได้ง่าย และมักเป็นราคาที่เปิดเผย ทำให้ได้ราคาที่แท้จริงเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยง ภาษี

๒. ในการขนส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร การจัดส่งสินค้าออกนอกประเทศ แม้ว่าสินค้าส่วนใหญ่จะได้รับการยกเว้น หรือ คืนภาษีการค้าให้ ณ วันส่งออกแต่สินค้าบาง ชนิดที่ยังคงต้องเสียภาษีการค้า เช่น น้ำตาลทรายดิบ แร่โลหะ สัตว์น้ำ ทั้งที่มีชีวิตและไม่มีชีวิต ซึ่งถือว่าสินค้าเหล่านี้ขายออกไป ณ วันส่งออก โดยกำหนดรายรับตามมูลค่าของสินค้า ในวันส่งออกนอกราชอาณาจักร โดยให้ถือตามมูลค่า ณ ที่ส่งออกอันหมายถึง ราคาสินค้าที่ ท่าเรือ หรือราคา F.O.B.^๑ แต่ไม่รวมอากรขาออก^๒

การกำหนดรายรับของผู้ส่งออกมีฐานภาษีแคบเพียงใช้ราคา F.O.B. เท่านั้น ในขณะที่รายรับของผู้นำเข้าจะต้องรวมอากรขาเข้าอันทำให้ฐานภาษีกว้างและเป็น การเสียภาษีซ้ำซ้อน คือนำภาษีที่เก็บจากอากรขาเข้าเป็นฐานในการคำนวณภาษีการค้า รวมทั้งยังนำมาเป็นฐานในการคำนวณกำไรมาตรฐานอีกด้วย เป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อนหลาย ชั้น กล่าวคือ เป็นการซ้ำซ้อนจากการจัดเก็บภาษีมากกว่า ๑ ชนิด บนฐานภาษีด้วยกัน (การซ้ำซ้อนที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีมากกว่า ๑ ชนิด จะยกตัวอย่างพอสังเขปเท่านั้น เพราะอยู่นอกขอบเขตของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ อันทำให้การนำสินค้าเข้าได้รับการชำระภาษีการค้า อย่างหนัก แม้ว่าอัตราภาษีการค้าขาเข้าจริง ๆ จะสูงไม่สูงมากก็ตาม ซึ่งก่อให้เกิดความไม่ เป็นธรรม.....

^๑F.O.B. ย่อมาจากคำว่า "Free on board" หมายความว่าถึง ราคา ขายเป็นสินค้าที่ผู้ขายได้รวมค่าขนส่งและค่าใช้จ่ายอื่นจนกระทั่งนำสินค้าขึ้น เรือ ณ เมืองท่าแห่ง หนึ่ง และส่งมอบกันที่นั่น ผู้ซื้อจะต้องออกค่าระวางเอง

^๒ไพจิตร โรจนวานิช, ภาษีสรรพากร, พิมพ์ครั้งที่ ๘. (กรุงเทพมหานคร: บพิธการพิมพ์, ๒๕๒๑), หน้า ๒๗๐.

ระหว่างผู้นำเข้า และผู้ส่งออกอย่างเห็นได้ชัด

ตัวอย่าง จากตัวอย่างเดิมในหน้า ๓๓ ถ้าภาษีการค้าจัดเก็บตามรายรับ ก่อนเสียอากรขาเข้า

$$\begin{aligned} \text{ภาษีการค้าที่ควรเสีย} &= 20\% (100 + 30\% \text{ ของ } 100) \\ &= 130.00 \text{ บาท} \end{aligned}$$

แต่กฎหมายกำหนดให้เสียภาษีการค้า ๗ วันนำเข้า โดยกำหนดใช้อากรขาเข้าเป็นฐานในการคำนวณภาษีด้วย อันทำให้ภาระภาษีการค้าเพิ่มขึ้นอีก

$$\begin{aligned} &= 20\% (100 + 30\% \text{ ของ } 100) \\ &= 130.00 \text{ บาท} \end{aligned}$$

ฉะนั้นอัตราภาษีการค้าที่แท้จริงจะเท่ากับร้อยละ ๓๖ ของรายรับ (จาก ๔๗.๑๖ / ๑๓๘) ในขณะที่อัตราภาษีการค้าที่กำหนดให้เสียเพียงร้อยละ ๒๐ เท่านั้น คือผู้นำเข้า จะต้องรับภาระภาษีการค้ามากขึ้นกว่าอัตราที่กำหนดไว้ถึงร้อยละ ๔๐ (จาก $\frac{๑๖}{๒๐} \times 100$)

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าจะเกิดการซ้ำซ้อนของภาษีจากการนำสินค้าเข้า ดังกล่าวแต่การจัดเก็บภาษีจากการนำเข้าก็มิได้มีการแก้ไข เนื่องจากรัฐบาลมีนโยบายที่จะส่งเสริมการส่งออก ในขณะที่ป้องกันมิให้มีการนำสินค้าเข้าอันอาจทำให้เกิดการแข่งขันกับสินค้าที่ผลิตได้ภายในประเทศ และสูญเสียเงินตราต่างประเทศไปอีก ถึงกระนั้นที่รัฐบาลก็ควรคำนึงถึงด้วยว่า สินค้าที่นำเข้าบางอย่างจำเป็นต้องนำมาเพื่อเป็นส่วนประกอบ สำหรับการผลิตสินค้าภายในประเทศ การจัดเก็บภาษีดังกล่าวจะทำให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมต้องรับภาระหนัก ซ้ำทั้งยังต้องเสียภาษีการค้าเมื่อผลิตออกขายอีก อันทำให้เกิดการซ้ำซ้อนของภาษีมากขึ้น เป็นเหตุให้อุตสาหกรรมภายในประเทศได้รับความเดือดร้อน (รายละเอียดจะได้กล่าวถึงในบทต่อไป)

ตัวอย่างเช่น อุตสาหกรรม ก เป็นอุตสาหกรรมที่ผลิตสินค้าชั้นกลางได้ สิ่งชิ้นส่วนในการผลิตเข้ามาจากต่างประเทศ โดยมีมูลค่าตามราคา C.I.F. บวกอากรขาเข้า และกำไรมาตรฐานแล้วเท่ากับ ๒๐๐ บาท ซึ่งใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษี โดยถือเสมือนว่ามูลค่าดังกล่าวเป็นรายรับ ณ วันนำเข้า ถ้าอัตราภาษีการค้าร้อยละ ๑๐ อุตสาหกรรม ก จะต้องเสียภาษีการค้าในฐานะผู้นำเข้า ๒๐ บาท (จาก ๒๐๐ คูณ ร้อยละ ๑๐) ต่อมาอุตสาหกรรม ก นำชิ้นส่วนดังกล่าวมาผลิตเป็นสินค้าชั้นกลางเพื่อจำหน่าย โดยมีต้นทุนการผลิตซึ่งประกอบด้วยชิ้นส่วนที่นำเข้า ค่าแรง และค่าใช้จ่ายโรงงาน บวกด้วยกำไรที่ต้องการเท่ากับ ๔๐๐ บาท ซึ่งเป็นราคาที่จำหน่ายให้กับอุตสาหกรรม ข ดังนั้นรายรับที่ใช้ในการคำนวณภาษีในฐานะผู้ผลิตสินค้าชั้นกลาง คือ ๔๐๐ บาท ซึ่งได้รวมเอามูลค่าของชิ้นส่วนที่นำเข้าไว้ ๒๒๐ บาท เพื่อนำมาคำนวณเสียภาษีเป็นครั้งที่ ๒ ถ้าอัตราภาษีในทอดนี้เท่ากับร้อยละ ๑๐ ดังนั้นในทอดนี้จะต้องจ่ายชำระค่าภาษีทั้งสิ้น ๔๐ บาท ซึ่งเป็นภาษีที่คำนวณจากมูลค่าของชิ้นส่วนนำเข้า ๒๒ บาท

เมื่ออุตสาหกรรม ข นำสินค้าชั้นกลางดังกล่าวไปผลิตเป็นสินค้าสำเร็จรูปจำหน่าย โดยมีต้นทุนการผลิตทั้งสิ้น ๖๐๐ บาท อัตราภาษีการค้าร้อยละ ๑๐ ดังนั้นภาษีในทอดนี้เท่ากับ ๖๐ บาท โดยส่วนหนึ่งของภาษีคำนวณจากมูลค่าของสินค้าชั้นกลางเท่ากับ ๔๔๐ บาท และหักที่ได้กล่าวมาข้างต้นมูลค่าของสินค้าชั้นกลางดังกล่าว มีมูลค่าภาษีของชิ้นส่วนนำเข้ารวมอยู่ ๒๒๐ บาท จึงเท่ากับว่าฐานการคำนวณภาษีจากรายรับของอุตสาหกรรม ข ได้รวมรายรับของชิ้นส่วนนำเข้าไว้ด้วย เป็นการนำมูลค่าของชิ้นส่วนนำเข้าดังกล่าวมาเป็นฐานในการคำนวณภาษีมากกว่า ๑ ครั้ง หรืออาจกล่าวได้ว่าเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน ซึ่งเป็นอุปสรรคต่อการส่งเสริมอุตสาหกรรมภายในประเทศ

อัตราภาษีการค้า

อัตราภาษีการค้าที่จัดเก็บอยู่ในประเทศไทย ใช้อัตราภาษีที่แตกต่างกันตามประเภทสินค้าและประเภทการค้า ซึ่งผู้ประกอบการค้าควรมีข้อพึงศึกษาค้นคว้าอัตราภาษีในบัญชีอัตราภาษีการค้า โดยกำหนดอัตราภาษีอยู่ระหว่างร้อยละ ๐.๐๐ ของรายรับถึงร้อยละ ๔๐.๐ ของรายรับ (รายละเอียดอัตราภาษีการค้า ดูจากภาคผนวก) สาเหตุ

ที่ต้องกำหนดไว้ในอัตราที่แตกต่างกันเนื่องจาก ภาษีการค้าจัดเก็บจากสินค้าและบริการต่าง ๆ เกือบทุกชนิด เป็นเหตุให้ชนิดและประเภทของสินค้าหรือบริการต่าง ๆ ในบัญชีอัตรา ภาษีการค้ามีจำนวนมากมาย ฉะนั้นถ้าจะกำหนดให้อัตราภาษีเท่ากันทุกชนิดแล้วย่อมก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในสังคม เพราะเป็นการจัดเก็บภาษีขัดกับหลักความสามารถของประชาชน คือ ประชาชนไม่ว่าจะมีรายได้เท่าใดก็ต้องรับภาระภาษีเท่าเทียมกันในการอุปโภคบริโภคสินค้าและบริการทุกชนิด ด้วยเหตุนี้เองการจัดเก็บภาษีการค้าในประเทศไทย ซึ่งประชาชนโดยส่วนรวมมีฐานะความเป็นอยู่ต่ำ จึงมีความจำเป็นต้องคำนึงถึงความเหมาะสมของการอุปโภคบริโภคสินค้าและบริการดังกล่าวในแต่ละกรณีไป โดยพยายามจัดเก็บภาษีจากสินค้าหรือบริการที่จัดว่าฟุ่มเฟือยในอัตราสูง และจัดเก็บภาษีจากสินค้าหรือบริการที่จำเป็นต่อการครองชีพในอัตราที่ต่ำกว่า เพื่อกระจายภาระภาษีให้แก่ประชาชนอย่างเป็นธรรม นอกจากนี้รัฐบาลยังอาจใช้ภาษีการค้าเป็นเครื่องมือในทางเศรษฐกิจ เพื่อส่งเสริมหรือลดการบริโภคสินค้าหรือบริการบางชนิดได้ ซึ่งจะเห็นได้จากการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีตลอดมา เพื่อปรับปรุงให้เหมาะสมกับสภาพทางเศรษฐกิจและสังคมของประเทศ

การแบ่งอัตราภาษีการค้าในปัจจุบัน แยกพิจารณาตามประเภทการค้าได้ ดังนี้ คือ

๑. ประเภทการค้า ๑ (การขายของ) แยกพิจารณาออกได้เป็น

๑.๑ ประเภทการค้า ๑ ชนิด ๑ นั้น จะเสียภาษีการค้าในอัตราร้อยละ ๑.๕ - ร้อยละ ๗.๐ โดยแยกออกเป็น ๓ บัญชีตามลักษณะของสินค้า กล่าวคือ

บัญชีที่ ๑ เป็นสินค้าประเภทอาหาร และสินค้าที่เป็นสินค้าสำเร็จรูป (Final Product) ที่ใช้ในการดำรงชีวิตประจำวัน มีทั้งสินค้าที่ผลิตภายในประเทศและที่นำเข้า ส่วนใหญ่กำหนดอัตราภาษีร้อยละ ๗.๐ ของรายรับ

บัญชีที่ ๒ เป็นสินค้าประเภทสินค้าขั้นกลาง (Intermediate Product) และพวกเครื่องมือเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิตสินค้าอุตสาหกรรม ส่วนใหญ่อัตราภาษีการค้าร้อยละ ๓.๐ ของรายรับ

บัญชีที่ ๓ เป็นสินค้าประเภทวัตถุดิบ (Raw Material)

ส่วนใหญ่เป็นสินค้าที่ผลิตภายในประเทศ อัตราภาษีการค้าส่วนใหญ่ร้อยละ ๑.๕ ของรายรับ

การกำหนดอัตราภาษีสำหรับประเภทการค้านี้ พยายามกำหนดให้แตกต่างกันเพื่อส่งเสริมอุตสาหกรรมและป้องกันภาวะภาษีซ้อนมิให้ทับทวีมากเกินไป กล่าวคือ จัดเก็บภาษีจากวัตถุดิบในอัตราต่ำเพียงร้อยละ ๑.๕ ของรายรับ ในขณะที่จัดเก็บจากสินค้าสำเร็จรูปในอัตราที่สูงกว่า คือ อัตราร้อยละ ๗.๐ ของรายรับ ทั้งนี้ก็เพื่อจะส่งเสริมให้มีการประกอบอุตสาหกรรมการผลิตตามความชำนาญเฉพาะด้าน โดยไม่รวมขบวนการผลิตตั้งแต่เริ่มต้นจนถึงสิ้นสุดไว้ในกิจการเดียว

ส่วนสินค้าที่ไม่อยู่ในบัญชี ๑, ๒ และ ๓ เมื่อมีการผลิตจะได้รับการยกเว้นภาษีการค้า เว้นแต่กรณีนำเข้า จะต้องเสียภาษีการค้าในอัตราร้อยละ ๑.๕ ของรายรับ

๑.๒ ประเภทการค้า ๐ ชนิด ๒ - ๔ ส่วนใหญ่เป็นสินค้าสำเร็จรูปจะเสียภาษีการค้าในอัตราร้อยละ ๑.๕ - ร้อยละ ๔๐.๐ โดยกำหนดอัตราภาษีการค้าหลายอัตราแตกต่างกันไปตามชนิดของสินค้า กล่าวคือ สินค้าประเภทฟุ่มเฟือยจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราสูง ระหว่างร้อยละ ๑๖.๐ - ๔๐.๐ ของรายรับ เช่น รถยนต์หนึ่งจะต้องเสียภาษีการค้าในอัตราร้อยละ ๔๐.๐ ของรายรับ ส่วนสินค้าที่มีความจำเป็นน้อยจะจัดเก็บในอัตราพอสมควร ระหว่างร้อยละ ๓.๐ - ๗.๐ ของรายรับ เช่น การส่งแร่โลหะออกต่างประเทศจะจัดเก็บภาษีการค้าในอัตราร้อยละ ๔.๐ ของรายรับ ส่วนสินค้าที่จำเป็นหรือวัตถุดิบมักจะได้รับการยกเว้นภาษีหรือจัดเก็บภาษีในอัตราต่ำ เพียงร้อยละ ๑.๕ ของรายรับ เช่น ผู้ขายเอกสารหรือสิ่งตีพิมพ์ในทอดแรกเสียภาษีการค้าในอัตราร้อยละ ๑.๕ ของรายรับ เป็นต้น

การกำหนดอัตราภาษีการค้า นอกจากจะคำนึงถึงความจำเป็น หรือ ความฟุ่มเฟือยของสินค้าแต่ละชนิดแล้ว ยังอาจพิจารณากำหนดอัตราภาษีโดยดูจากขั้นตอนที่มีการจัดเก็บภาษี ตัวอย่างเช่น การเก็บภาษีการค้าจากทองคำ หรือ เครื่องประดับที่ถือว่ามีค่าต่าง ๆ จะจัดเก็บภาษีการค้าในอัตราต่ำเพียงร้อยละ ๓.๐ ของรายรับเท่านั้น ทั้ง ๆ ที่เป็นสินค้าฟุ่มเฟือยที่ควรกำหนดอัตราภาษีไว้สูงกว่านี้ แต่เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้ผู้เสีย

ภาษีโดยให้จัดเก็บจากทุกชั้นตอนที่มีการขาย ฉะนั้นอัตราภาษีที่กำหนดจึงไม่สูงนักในขณะที่การจัดเก็บภาษีการค้าจากผู้ผลิตรถยนต์ซึ่งจัดเก็บเพียงครั้งเดียวมีอัตราภาษีการค้าสูงถึงร้อยละ ๔๐.๐ ของรายรับ เพราะเป็นสินค้าฟุ่มเฟือย

ในบางกรณีอาจกำหนดอัตราภาษีการค้า เพื่อเป็นการส่งเสริมศิลปวัฒนธรรมที่ดีของไทย เช่น การจัดเก็บภาษีการค้าจากเครื่องดนตรี พบว่าเครื่องดนตรีซึ่งเป็นเพียงสิ่งให้ความเพลิดเพลินจัดว่าเป็นสินค้าฟุ่มเฟือย ดังนั้นปกติจึงจัดเก็บภาษีการค้าในอัตราร้อยละ ๑๕.๐ ของรายรับ แต่ถ้าเป็นเครื่องดนตรีพื้นเมืองจะจัดเก็บภาษีการค้าในอัตราเพียงร้อยละ ๗.๐ ของรายรับเท่านั้น ซึ่งต่ำกว่าอัตราภาษีของเครื่องดนตรีสากลที่ผลิตหรือนำเข้ามาภายในประเทศ

๒. ประเภทการค้า ๒ โรงสี^๑และโรงเลื่อย จะเสียภาษีการค้าในอัตรา ร้อยละ ๓.๕ - ร้อยละ ๔.๐

๓. ประเภทการค้า ๓ การขายหลักทรัพย์ จะเสียภาษีการค้าในอัตรา ร้อยละ ๐.๑๐

๔. ประเภทการค้า ๔ การรับจ้างทำของ จะเสียภาษีการค้าในอัตรา ร้อยละ ๒.๐ - ร้อยละ ๑๐.๐

๕. ประเภทการค้า ๕ การให้เช่าทรัพย์สิน จะเสียภาษีการค้าในอัตรา ร้อยละ ๒.๕

๖. ประเภทการค้า ๖ คลังสินค้า จะเสียภาษีการค้าในอัตรา ร้อยละ ๒.๕

๗. ประเภทการค้า ๗ โรงแรมและภัตตาคาร จะเสียภาษีการค้าในอัตรา ร้อยละ ๒.๐ - ร้อยละ ๑๕.๐

๘. ประเภทการค้า ๘ การขนส่ง จะเสียภาษีการค้าในอัตรา ร้อยละ ๐.๕

๙. ประเภทการค้า ๙ โรงรับจำนำ จะเสียภาษีการค้าในอัตรา ร้อยละ ๒.๕

^๑ปัจจุบันยกเว้นภาษีการค้าตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวล รัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นภาษีการค้า ฉบับที่ ๕๔ พ.ศ. ๒๕๐๗

๑๐. ประเภทการค้า ๑๐ นายหน้าและตัวแทน จะเสียภาษีการค้าใน อัตราร้อยละ ๕.๕

๑๑. ประเภทการค้า ๑๑ การค้าอสังหาริมทรัพย์ จะเสียภาษีการค้า ในอัตราร้อยละ ๓.๕

๑๒. ประเภทการค้า ๑๒ ธนาคาร จะเสียภาษีการค้าในอัตราร้อยละ ๒.๕ - ร้อยละ ๑๐.๕

๑๓. ประเภทการค้า ๑๓ ประกันภัย จะเสียภาษีการค้าในอัตรา ร้อยละ ๒.๕ - ร้อยละ ๓.๐

อัตราภาษีการค้าของไทย ส่วนใหญ่กำหนดให้แตกต่างกันระหว่างสินค้า หรือบริการที่ฟุ่มเฟือยกับสินค้าหรือบริการที่จำเป็นต่อการอุปโภคบริโภคของประชาชน แต่ ปัจจุบันก็ยังไม่สามารถหากฎเกณฑ์ได้ว่า สินค้าหรือบริการใดควรจะเป็นสิ่งฟุ่มเฟือยและ สิ่งใดควรเป็นสิ่งจำเป็น ซึ่งเป็นหน้าที่ของกระทรวงการคลังและกระทรวงพาณิชย์ที่จะกำหนด บางครั้งสินค้าที่จัดว่าเป็นสินค้าฟุ่มเฟือยในอดีตอาจกลายเป็นสินค้าที่จำเป็นต่อการครองชีพ ของประชาชนในปัจจุบันแล้ว เช่น น้ำมัน ถ่านหิน หอมธูป ข้าวไฟฟ้า เตาไรต์ไฟฟ้า ดังนั้นจึงเป็น การยากที่ทางฝ่ายรัฐบาลจะหามาตรการเพื่อแบ่งแยกความสำคัญของสินค้าแต่ละชนิดออก ได้อย่างเด่นชัด อันเป็นเหตุให้การกำหนดอัตราภาษีการค้าสำหรับสินค้าบางชนิดไม่เป็น ธรรมต่อการบริโภคของประชาชนเท่าที่ควรหรืออาจปรับปรุงไม่ทันกับสถานการณ์ในปัจจุบัน อันอาจทำให้ผู้มีฐานะยากจนต้องรับภาระภาษีไปโดยที่รัฐบาลไม่รู้ตัว เนื่องจากการจัดเก็บ ภาษีการค้าส่วนมากแล้ว ผู้ประกอบการสามารถผลัดภาระภาษีไปให้ผู้บริโภคได้เกือบทั้งหมด ดังนั้นแม้ว่าการกำหนดอัตราภาษีจะได้พยายามแยกประเภทของสินค้าตามประเภทการค้า ๑ ออกเป็นหมวดหมู่ตามนโยบายในการนำไปใช้ คือ แยกเป็นวัตถุดิบ สินค้าขั้นกลาง และ สินค้าสำเร็จรูป เพื่อกำหนดจัดเก็บภาษีจากสินค้าที่คาดว่าจะนำไปใช้เพื่อการผลิตต่อแล้ว ก็ตาม แต่ก็ยังคงทำให้เกิดการคำนวณภาษีซ้ำซ้อนจากฐานภาษีเดิมมากกว่า ๑ ครั้ง โดยเฉพาะอย่างยิ่งขั้นส่วนที่ผ่านเข้าไปในอุตสาหกรรมผลิตสินค้าสำเร็จรูปทำให้มูลค่าขั้นส่วน ที่ใช้คำนวณเสียภาษีในครั้งแรกถูกนำมาคำนวณภาษีซ้ำอีกและถูกคำนวณในอัตราภาษีที่สูงขึ้น ด้วย

ตัวอย่างเช่น การส่งออกผลไม้เนยมแห้งจากต่างประเทศเข้ามาต้องเสียภาษี
การค้าในฐานะผู้นำเข้าในอัตราร้อยละ ๑.๕ สมมติว่า

ราคา C.I.F.	=	๑๐๐ บาท
อัตราอากรขาเข้า	=	ร้อยละ ๑๐
อัตราค่าโงมาตฐาน	=	ร้อยละ ๑๐
รายรับเพื่อกำหนดการเสียภาษีจากการนำเข้า	=	๑๐๐ + (๑๐% ของ ๑๐๐) + ๑๐% (๑๐๐ + ๑๐)
	=	๑๒๑ บาท
ภาษีการค้าที่จ่ายชำระ ณ วันนำเข้าผลไม้เนยมแห้งเข้า	=	๑.๕% ของ ๑๒๑
	=	๑.๘๒ บาท
รวมมูลค่าของผลไม้เนยมแห้งทั้งสิ้น เมื่อรวมภาษีการค้าแล้ว	=	๑๒๑ + ๑.๘๒ บาท
	=	๑๒๒.๘๒ บาท

ผู้ผลิตได้นำผลไม้เนยมแห้งที่นำเข้าดังกล่าวมาส่งออก เป็นผลไม้เนยมเส้น
ต้องเสียภาษีการค้าในฐานะผู้ผลิตผลไม้เนยมเส้นในอัตราร้อยละ ๑.๕ โดยนำมูลค่าของ
ผลไม้เนยมแห้งมาเป็นส่วนหนึ่งของฐานในการคำนวณภาษีครั้งที่ ๒ นี้ด้วย เป็นเหตุให้
ผลไม้เนยมแห้งดังกล่าวถูกจัดเก็บภาษีการค้าซ้ำอีกเป็นครั้งที่ ๒ ในอัตราภาษีที่สูงขึ้นด้วย คือ
อัตราร้อยละ ๗.๐ คือ มีค่าเท่ากับ ๑๒๒.๘๒ คูณ ร้อยละ ๗.๐ = ๑.๕๔ บาท ภาระภาษี
นอกจากจะเป็นการคำนวณซ้ำจากฐานภาษีเดิม คือ ๑๒๑ บาทเป็นครั้งที่ ๒ แล้ว ภาระภาษี
ในครั้งที่ ๒ นี้ยังเพิ่มขึ้นจาก ๑.๘๒ บาท เป็น ๑.๕๔ บาทเป็นผลให้ผลไม้เนยมแห้งเพิ่มขึ้น
เป็น ๑๒๔.๖๖ บาท (คือ ๑๒๒.๘๒ + ๑.๕๔ บาท) ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับการนำเข้าผลไม้เนยม
เส้นเข้าโดยตรงแล้ว จะเสียภาษีการค้าเพียงครั้งเดียวเมื่อนำเข้าในอัตราร้อยละ ๑.๕
เท่านั้น โดยไม่ต้องเสียภาษี ๒ ครั้งเช่นเดียวกับการผลิตเอง การจัดเก็บภาษีเช่นนี้ทำให้
อุตสาหกรรมผลไม้เนยมภายในประเทศเสียเปรียบผลไม้เนยมที่นำเข้าจากต่างประเทศ ซึ่ง
เป็นการขัดขวางการประกอบอุตสาหกรรมภายในประเทศ เพราะการกำหนดอัตราภาษีและ
วิธีการจัดเก็บที่ไม่เป็นธรรม

นอกจากนี้ ถ้าอุตสาหกรรมผลิตวิทยุโทรทัศน์ซื้ออลูมิเนียมเส้นจาก อุตสาหกรรมผลิตอลูมิเนียมภายในประเทศและจำหน่ายออกไปให้ผู้บริโภค อุตสาหกรรมผลิตวิทยุโทรทัศน์ดังกล่าวจะต้องเสียภาษีการค้าในฐานะผู้ผลิตอีกครั้งหนึ่งในอัตราร้อยละ ๓๐.๐ ทั้งนี้จะต้องนำมูลค่าของอลูมิเนียมแท่งมารวมเป็นฐานในการคำนวณภาษีซ้ำอีกเป็นครั้งที่ ๓ ในอัตราที่สูงขึ้น คือ ร้อยละ ๓๐.๐ ทำให้ภาระภาษีในทศกนี้สูงกว่าใน ๒ ทศแรก คือ ถูกจัดเก็บภาษีเท่ากับ $๐๒๔.๖๖ \times \text{อัตราร้อยละ } ๓๐.๐ = ๓๗.๔๐$ บาท ทำให้มูลค่าของอลูมิเนียมแท่งในทอดสุดท้ายเป็น ๐๖๒.๐๖ บาท (จาก $๐๒๔.๖๖ + ๓๗.๔๐$) ดังนั้นอัตรากาษีการค้าที่แท้จริงของอลูมิเนียมแท่งดังกล่าวมีค่าเท่ากับ ๓๓.๔๓ ซึ่งสามารถแสดงการคำนวณดังตารางที่ ๒ หน้า ๔๓

ตารางที่ ๒ การคำนวณการเสียภาษีการค้าของอลูมิเนียม

อุตสาหกรรม	ราคาขาย ก่อนภาษี (บาท)	อัตรา ภาษี (%)	ภาษี การค้า (บาท)	ราคาขาย หลังภาษี (บาท)
น้ำเข้าอลูมิเนียมแท่ง	๐๒๑.๐๐	๐.๔	๐.๘๒	๐๒๒.๘๒
อุตสาหกรรมผลิตอลูมิเนียมเส้น	๐๒๒.๘๒	๗.๐	๐.๘๔	๐๒๔.๖๖
อุตสาหกรรมผลิตวิทยุโทรทัศน์	๐๒๔.๖๖	๓๐.๐	๓๗.๔๐	๐๖๒.๐๖
รวม			๔๑.๐๖	
อัตรากาษีการค้าที่แท้จริงของอลูมิเนียมแท่ง $= \frac{๔๑.๐๖}{๑๒๓.๐๐} = ๓๓.๔๓\%$				

กำหนดจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนเช่นนี้ จะทำให้ประชาชนซึ่งเป็นผู้บริโภคสินค้า ได้รับความเดือดร้อน ฉะนั้นการตัดสินใจกำหนดหรือเปลี่ยนแปลงอัตรากาษีใดควรจะพิจารณาให้รอบคอบโดยคำนึงถึงผู้รับภาระภาษีคนสุดท้าย เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมภายในสังคมมากที่สุด

การซ้ำซ้อนของภาษีการค้า

Dictionary of Economics ของ Professor Harold S. Sloan และ Arnold T. Zorcher ได้ให้ความหมายของภาษีซ้ำซ้อนว่า ภาษีซ้ำซ้อน หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บในระยะเวลาหนึ่ง ๆ ของภาษีสองชนิด แต่ละชนิดเก็บบนฐานภาษีอันเดียวกัน ซึ่งอาจเกิดจากอำนาจการจัดเก็บภาษีของรัฐสองรัฐ หรือเกิดจากอำนาจการจัดเก็บเพียงรัฐเดียว กล่าวคือ ภาษีซ้ำซ้อนจะเกิดขึ้นเมื่อรัฐใช้อำนาจจัดเก็บภาษีชนิดเดียวกันบนฐานภาษีเดียวกันมากกว่าหนึ่งครั้ง หรือใช้อำนาจจัดเก็บภาษีมากกว่าหนึ่งชนิดบนฐานภาษีเดียวกัน^๑

พจนานุกรมทางเศรษฐศาสตร์ของ วาไร พงษ์เวช กล่าวถึงภาษีซ้ำซ้อนว่า "ภาษีซ้ำซ้อน คือ ภาษีที่เก็บ ๒ ครั้งบนรายได้อันเดียวกัน"^๒

การจัดเก็บภาษีการค้าของไทยในปัจจุบันแม้ว่าจะเปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีมาเป็นการจัดเก็บเพียงชั้นตอนเดียวคือชั้นตอนการผลิตเป็นส่วนใหญ่แล้วก็ตาม แต่การจัดเก็บภาษีดังกล่าวยังคงจัดเก็บจากฐานภาษีเดียวกันมากกว่าหนึ่งครั้งอยู่ จึงมีผลให้เกิดการซ้ำซ้อนกันขึ้น

ตัวอย่างเช่น อุตสาหกรรมผลิตยางรถยนต์ต้องเสียภาษีการค้าสำหรับยางรถยนต์ที่ผลิตออกขายไปแล้วครั้งหนึ่ง ต่อมาเมื่อได้นำยางรถยนต์ดังกล่าวไปใช้ในอุตสาหกรรมผลิตรถยนต์ ผู้ผลิตรถยนต์จะต้องเสียภาษีการค้าจากรายรับทั้งสิ้นอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งเป็นส่วนของต้นทุนการผลิตและกำไรที่ต้องการ โดยรวมราคายางรถยนต์ที่ได้เคยเสียภาษีไว้แล้วเข้าเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนการผลิตรถยนต์ด้วย เป็นเหตุให้มูลค่าของยางรถยนต์ถูกจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน เพราะการแยกตัวของอุตสาหกรรมที่ผลิตสินค้าที่นำมาใช้ต่อเนื่องในอุตสาหกรรมอื่นออกจากกัน

^๑Harold S. Sloan, and Arnold J. Zorcher, Dictionary of Economics, Third Edition, (New York: Barnes & Noble, 1953), p 99.

^๒วาไร พงษ์เวช, พจนานุกรม อังกฤษ - ไทยว่าด้วยเศรษฐศาสตร์การธนาคารและธุรกิจ, พิมพ์ครั้งที่ ๒, (กรุงเทพฯ: ศรีเมืองการพิมพ์, ๒๕๒๒), หน้า ๑๗๕.

ปัญหาการเสียภาษีการค้าซ้ำซ้อน เป็นปัญหาที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม ร้องเรียนให้ฝ่ายจัดเก็บช่วยแก้ไขกันมานาน และการร้องเรียนดังกล่าวกำลังทวีความรุนแรง มากขึ้น เพื่อกระตุ้นให้รัฐบาลทำการทบทวนโครงสร้างการจัดเก็บภาษีเสียใหม่ เพราะการ จัดเก็บภาษีเพียงชั้นตอนเดียวมิได้หมายความว่า จะไม่เกิดภาระภาษีซ้อนขึ้น โดยเฉพาะ อุตสาหกรรมที่มีการขยายตัวตามแนวนอน (Horizontal Integrated Industry) ซึ่ง จะต้องแบกรับภาระนี้หนักขึ้นไปอีก ผู้เขียนจึงได้ศึกษาว่า ภาษีการค้าซ้ำซ้อนก่อให้เกิดความ เสียเปรียบต่อการประกอบอุตสาหกรรมเพียงใด ชัดขวางการค้าดำเนินงานของอุตสาหกรรม ภายในประเทศหรือไม่ เพื่อหาแนวทางแก้ไขให้เกิดผลดีแก่ทุกฝ่าย ไม่ว่าจะเป็นฝ่ายอุตสาหกรรม หรือ ฝ่ายรัฐบาล หรือพยายามให้เกิดผลเสียต่อฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งน้อยที่สุด โดยคำนึง ถึงผลประโยชน์ของประเทศชาติ เป็นส่วนรวม

สาเหตุการเกิดภาษีการค้าซ้ำซ้อน

ภาษีการค้าที่จัดเก็บอยู่ในประเทศไทย นับว่ามีฐานกว้าง คือ จัดเก็บ ทั้งจากสินค้าและบริการ ในที่นี้จะกล่าว เน้นเฉพาะภาษีการค้าของอุตสาหกรรมที่ทำการผลิต สินค้าตามประเภทการค้า ๑ ในบัญชีอัตราภาษีการค้า เพราะเป็นประเภทการค้าที่ประสบ ปัญหาการซ้ำซ้อนของภาษีมากที่สุด ส่วนภาษีการค้าที่จัดเก็บจากกิจการอื่น ๆ ไม่ค่อยมีปัญหา มากนัก จะไม่นำมากล่าวถึงในที่นี้

สาเหตุสำคัญที่ทำให้เกิดการซ้ำซ้อนของภาษีการค้า แบ่งออกได้เป็น ๔ กรณีคือ

๑. การกำหนดให้ผู้ประกอบการค้าที่ต้องเสียภาษีการค้า
๒. ลักษณะของการประกอบอุตสาหกรรมในประเทศไทย
๓. ความหมายของคำว่า "ผลิต" ตามประมวลรัษฎากร
๔. การกำหนดความหมายของ "รายรับ" ตามประมวลรัษฎากร
๑. การกำหนดให้ผู้ประกอบการค้าที่ต้องเสียภาษีการค้า การประกอบ

อุตสาหกรรมในประเทศไทยปัจจุบัน ผู้ประกอบการจะต้องเสียภาษีการค้าอยู่ ๓ ฐานะ คือ ฐานะผู้ผลิต ฐานะผู้นำเข้า และฐานะผู้ส่งออก การซ้ำซ้อนเกิดขึ้นในกรณีที่ผู้ผลิตนำชิ้นส่วน

ประกอบจากภายนอกกิจการมาใช้ ไม่ว่าจะได้อามาจากการนำเข้าหรือได้อามาจากอุตสาหกรรมภายในประเทศซึ่งเป็นอุตสาหกรรมต่อเนื่องก็ตาม ชิ้นส่วนประกอบดังกล่าวจะถูกจัดเก็บภาษีมากกว่าหนึ่งครั้ง คือในฐานะผู้นำเข้าเมื่อนำชิ้นส่วนประกอบดังกล่าวเข้ามา หรือ ในฐานะผู้ผลิตชิ้นส่วนประกอบนั้น และในฐานะผู้ผลิตเมื่อนำชิ้นส่วนประกอบนั้นมาผลิตเป็นสินค้าใหม่ขึ้น และกรณีที่สินค้าที่ผลิตออกจำหน่ายเป็นสินค้าขั้นกลาง ผู้ผลิตที่ซื้อสินค้าขั้นกลางไปผลิตเป็นสินค้าสำเร็จรูปออกจำหน่ายก็ต้องเสียภาษีการค้าซ้ำอีกในฐานะผู้ผลิต

นอกจากนี้ อุตสาหกรรมบางประเภท อาจมีวัตถุประสงค์ที่จะขยายการค้าดำเนินงานให้กว้างขวางออกไป โดยแสวงหาตลาดสินค้าภายนอกประเทศ ซึ่งเมื่อทำการส่งสินค้าออก จะต้องเสียภาษีการค้าในฐานะผู้ส่งออกอีกด้วย แต่สำหรับกรณีการส่งออกนี้ เนื่องจากรัฐบาลมีนโยบายที่จะส่งเสริมอุตสาหกรรมการส่งออก ดังนั้นสำหรับอุตสาหกรรมในประเทศที่ต้องการส่งสินค้าออกไปยังต่างประเทศและถูกเรียกเก็บภาษีการค้าซ้ำซ้อนล่วงหน้าในฐานะผู้นำเข้าหรือผู้ผลิตหลายทอดไว้แล้ว อาจเรียกเงินชดเชยค่าภาษีการค้าคืนจากรัฐบาลได้ ทำให้ภาระภาษีการค้าซ้ำซ้อนเกิดขึ้นเพียงชั่วระยะเวลาหนึ่งจนกว่าจะส่งสินค้าออกเท่านั้น

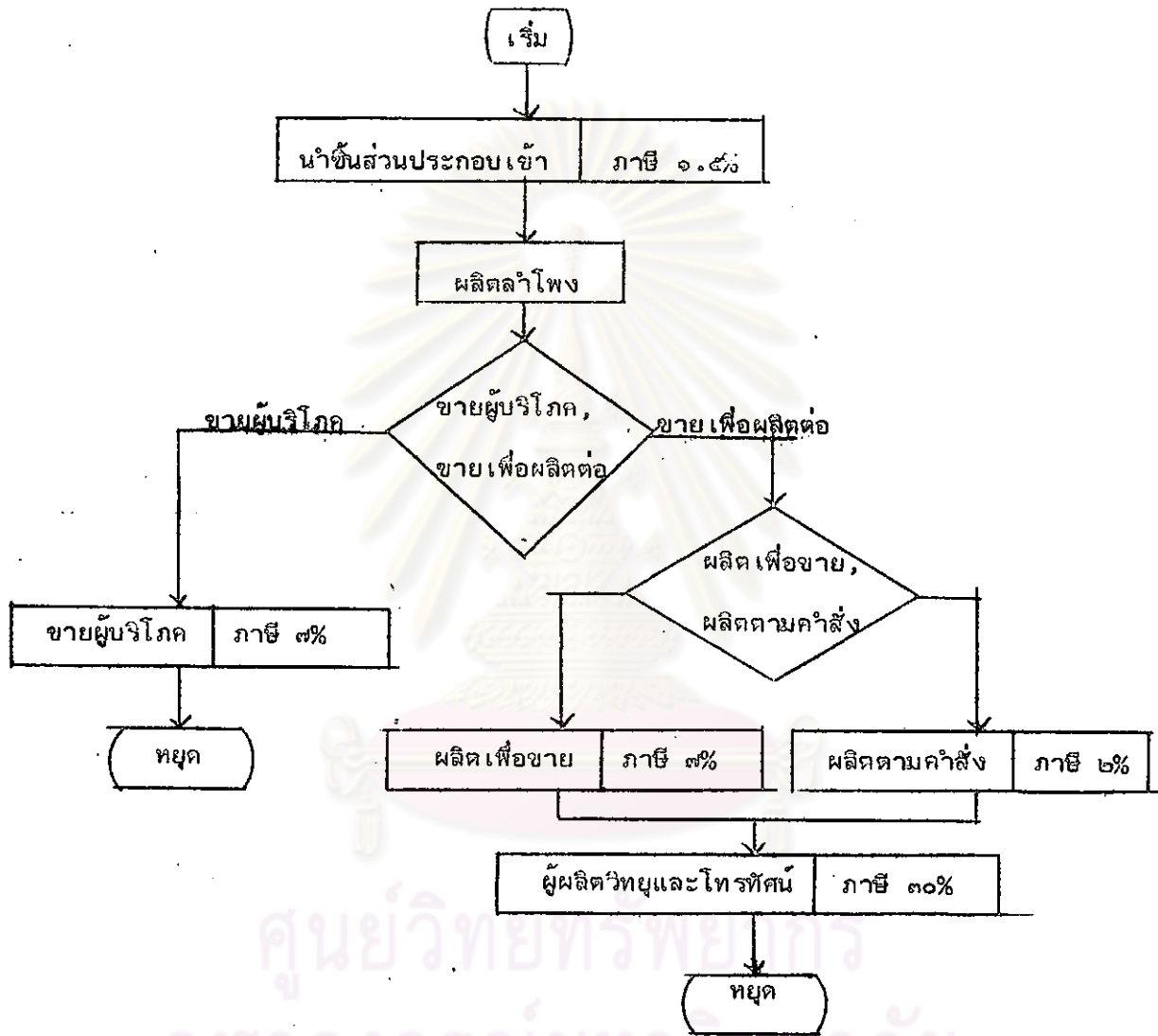
แม้ว่ากรมสรรพากรจะได้พยายามไขนนโยบายทางภาษีอากรช่วยส่งเสริมการประกอบกิจการอุตสาหกรรม ดังจะเห็นได้จากพระราชกฤษฎีกาหลายฉบับกำหนดลดหย่อนอัตราภาษีการค้าสำหรับชิ้นส่วนหรือส่วนประกอบของสินค้าบางชนิดที่นำเข้าเพื่อใช้ในการผลิตของตนเอง เพื่อบรรเทาภาระภาษีการค้าซ้ำซ้อน นับว่าเป็นประโยชน์ต่อกิจการอุตสาหกรรมอย่างมากก็ตาม แต่การลดหย่อนอัตราภาษีการค้าดังกล่าวยังมีได้กระทำให้ทั่วถึง จึงเป็นเหตุให้ภาระภาษีจากการซ้ำซ้อนยังคงปรากฏอยู่ในอุตสาหกรรมเป็นจำนวนมาก ตัวอย่างเช่น อุตสาหกรรมผลิตผ้า พี.วี.ซี. ต้องส่งวัตถุดิบหลักจากต่างประเทศ เช่น พี.วี.ซี. เรซิน เมื่อนำเข้าต้องเสียภาษีการค้าในฐานะผู้นำเข้าในอัตราร้อยละ ๑.๕ และเมื่อผลิตเป็นผ้า พี.วี.ซี. สำเร็จออกมาขาย ก็ต้องเสียภาษีการค้าในฐานะผู้ผลิตอีกร้อยละ ๗.๐ เป็นการเสียภาษีการค้าซ้ำซ้อนกันถึงสองครั้ง การจัดเก็บภาษีของรัฐเช่นนี้เท่ากับมิได้ช่วยลดหย่อนภาษีจากการนำเข้าวัตถุดิบเพื่อนำมาผลิตต่อแต่อย่างใด

๒. ลักษณะของการประกอบการอุตสาหกรรมในประเทศไทย วิธีการ

จัดเก็บภาษีการค้าในปัจจุบันพยายามหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีการค้าซ้ำซ้อน โดยการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บภาษีจากภาษีการขายที่จัดเก็บหลายขั้นตอนแบบทั่วไป ไปเป็นสิ่งทำให้เกิดภาวะภาษีซ้ำซ้อนมาก เนื่องจากรัฐกำหนดจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการค้าในทุก ๆ ขั้นตอนที่สินค้ามีการโอนเปลี่ยนมือกัน มาเป็นภาษีการขายที่จัดเก็บเพียงขั้นตอนเดียว คือ จัดเก็บเฉพาะในขั้นตอนการผลิต ภาวะภาษีซ้ำซ้อนก็ยังคงมีอยู่ แม้ว่าจะลดน้อยลงจากเดิมก็ตาม กล่าวคือ เป็นการซ้ำซ้อนที่เกิดขึ้น เนื่องจากอุตสาหกรรมผลิตสินค้าส่วนใหญ่ยังคงแยกการผลิตขึ้นส่วนในทุก ๆ ขั้นตอนออกจากกัน ในรูปของอุตสาหกรรมผลิตวัตถุดิบ อุตสาหกรรมผลิตสินค้าขั้นกลาง และอุตสาหกรรมผลิตสินค้าสำเร็จรูป ซึ่งจัดว่าเป็นลักษณะของอุตสาหกรรมภายในประเทศที่พยายามพัฒนาให้เจริญก้าวหน้าทัดเทียมกับต่างประเทศ

ตัวอย่างเช่น อุตสาหกรรมการผลิตเครื่องรับวิทยุและโทรทัศน์มีช่วงการผลิตดังนี้คือ ผู้นำเข้าชิ้นส่วนประกอบลำโพงเสียภาษีการค้าในฐานะผู้นำเข้าในอัตราร้อยละ ๑.๕ เมื่อนำชิ้นส่วนดังกล่าวมาประกอบกันเข้าเป็นลำโพงแล้วขายออกไปให้ผู้ผลิตเครื่องรับวิทยุและโทรทัศน์ ผู้ผลิตลำโพงจะเสียภาษีการค้าในฐานะผู้ผลิตในอัตราร้อยละ ๗.๐ หรือในบางกรณีอาจผลิตลำโพงตามคำสั่งของลูกค้าโดยตรง ซึ่งจะเสียภาษีการค้าในฐานะผู้รับจ้างทำของในอัตราร้อยละ ๒ เมื่ออุตสาหกรรมผลิตเครื่องรับวิทยุและโทรทัศน์นำลำโพงเหล่านี้มาประกอบกันเข้าเป็นวิทยุและโทรทัศน์สำเร็จรูปออกขายให้กับผู้บริโภคคนสุดท้าย หรือ ผู้ขายปลีก หรือผู้ขายส่งผู้ผลิตวิทยุและโทรทัศน์จะ เสียภาษีการค้าในฐานะผู้ผลิตอีกร้อยละ ๓๐.๐ เป็นการเสียภาษีการค้าซ้ำซ้อนอย่างน้อย ๓ ขั้นตอนคือ เมื่อนำเข้า เมื่อผลิตหรือรับจ้างทำลำโพง และเมื่อผลิตเป็นวิทยุและโทรทัศน์ ดังแสดงขั้นตอนการเสียภาษีดังกล่าวในแผนภาพที่ ๒ หน้า ๔๘

แผนภาพที่ ๒ การเสียภาษีการค้าซ้ำซ้อนของอุตสาหกรรมผลิตเครื่องรับวิทยุโทรทัศน์



จะเห็นได้ว่ายังอุตสาหกรรมภายในประเทศมีการแบ่งแยกขั้นตอนการผลิตออกจากกันมากขึ้นตอนเท่าใด จะยิ่งส่งเสริมให้อุตสาหกรรมในขั้นตอนสุดท้ายต้องรับภาระภาษีซ้ำซ้อนจากการผลิตสินค้าสำเร็จรูปเพียงชนิดเดียวมากเท่านั้น และภาระภาษีดังกล่าวมักถูกผลักไปให้กับผู้บริโภคคนสุดท้าย

๓. ความหมายของคำว่า "ผลิต" ตามประมวลรัษฎากร คำว่า "ผลิต" ตามความหมายในทางเศรษฐศาสตร์ หมายถึง การเอาวัตถุดิบขึ้นมาเปลี่ยนรูป เปลี่ยนที่

หรือเปลี่ยนเวลา^๑

เปลี่ยนรูป คือ ของที่เป็นวัตถุดิบเช่นฝ้าย นำมาทอเป็นผ้า เรียกว่า
ผลิตผ้าได้ เปลี่ยนรูปจากฝ้ายไปเป็นผ้า

เปลี่ยนที่ เช่น น้ำมันอยู่ใต้พื้นดิน ถูกขุดขึ้นมาใช้ เรียกว่า เหมืองผลิต
น้ำมันเป็นการเปลี่ยนที่น้ำมันที่อยู่ใต้พื้นดินขึ้นมาอยู่เหนือพื้นดิน

เปลี่ยนเวลา เช่น น้ำปลา เราหมักไว้ ๓-๔ เดือนจึงบริโภคได้ เป็น
การนำส่วนประกอบต่าง ๆ มารวมกันเพื่อหมักคอยเวลาให้ผ่านไป หรือ เพื่อเปลี่ยนเวลา
จากเดิม จึงจะเป็นสินค้าที่นำมาบริโภคได้

ส่วนคำว่า "ผลิต" ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๗ บัญญัติไว้คือ "ผลิต"
หมายความว่า ทำการเกษตรหรือขุดค้นทรัพยากรธรรมชาติ ประกอบ แปรรูป แปรรสภาพ
สินค้า หรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้าไม่ว่าด้วยวิธีใด ๆ ^๒

จากคำนิยามดังกล่าว อาจแยกความหมายของคำว่า "ผลิต" ออกได้
เป็น ๖ กรณี คือ

- ๓.๑ ทำการเกษตร
- ๓.๒ ขุดค้นทรัพยากรธรรมชาติ
- ๓.๓ ประกอบ
- ๓.๔ แปรรูป
- ๓.๕ แปรรสภาพสินค้า
- ๓.๖ ทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้าไม่ว่าด้วยวิธีการใด ๆ

^๑ป่วย อังภากรณี และ สุภาพ ยศสุนทร, เศรษฐกิจแห่งประเทศไทย,
(กรุงเทพ ฯ : ประมวลมิตร, ๒๕๔๔), หน้า ๓-๔.

^๒ไพจิตร โรจนวาณิช, (รวบรวม) ประมวลรัษฎากร, หน้า ๖๐.

๓.๑ ทำการเกษตร พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถานได้ให้ความหมายของคำว่า "เกษตร" หมายถึง ที่ดิน หุ่น นา ไร่ แดน^๑ ดังนั้น คำว่า "ทำการเกษตร" ควรหมายถึง ผู้ที่กระทำการอันเกี่ยวกับที่ดิน หุ่น นา ไร่ แดน ซึ่งอาจกล่าวได้ว่าหมายถึง การเกษตรกรรม โดยรวมทั้งการเพาะปลูก และ การเลี้ยงสัตว์ เช่น ชาวไร่ ชาวนา

๓.๒ ชุดค้นทรัพย์ากรธรรมชาติ หมายถึง การชุดหาทรัพยากรที่มีอยู่และเกิดขึ้นเองตามธรรมชาติ ได้แก่ การชุดหาแร่ธาตุ การชุดหาน้ำมัน เป็นต้น ซึ่งมีความหมายเช่นเดียวกับการเปลี่ยนที่ในทางเศรษฐศาสตร์

๓.๓ ประกอบ หมายถึง การนำสิ่งของหลาย ๆ สิ่งมารวมกันเข้าเป็นของเพียงสิ่งเดียว อันเป็นเหตุให้มีสภาพแตกต่างไปจากส่วนประกอบต่าง ๆ ที่นำมาประกอบนั้น เช่น การนำเครื่องอะไหล่มาประกอบเป็นรถยนต์

๓.๔ แปรรูป หมายถึง การเปลี่ยนจากของสิ่งหนึ่ง ให้มีรูปร่างเป็นอีกสิ่งหนึ่ง เช่น การนำเหล็กเส้นขนาดหนึ่งนิ้วมาบิดให้เหลือเพียงครึ่งนิ้ว

๓.๕ แปรสภาพ หมายถึง การทำให้สินค้าจากสภาพหนึ่งหรือจากสถานะหนึ่งให้เปลี่ยนแปลงไป เช่น โรงน้ำแข็งที่แปรสภาพน้ำซึ่งมีสภาพเป็นของเหลวให้กลายเป็นน้ำแข็งซึ่งมีสภาพเป็นของแข็ง

๓.๖ ทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้าไม่ว่าด้วยวิธีการใด ๆ คือ กรณีที่ได้กระทำการเกี่ยวกับการเกษตร การชุดค้นทรัพย์ากรธรรมชาติ การประกอบการแปรรูป หรือ การแปรสภาพต่าง ๆ แต่ส่วนใหญ่ผู้มักเข้าในกรณีของนั้นยังคงอยู่ในสภาพเดิม แต่ผู้กระทำเป็นผู้มีสิทธิ์ในสินค้า หรือสิ่งของใด ๆ ซึ่งมิใช่เพื่อหาประโยชน์

^๑ราชบัณฑิตยสถาน, พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. ๒๕๔๓
พิมพ์ครั้งที่ ๑๓ (๒๕๑๓): ๑๖๒.

อันมีมูลค่านั้น ๆ คือทำให้สินค้านั้นเป็นสินค้าของตน^๑ ตัวอย่างเช่น การทำให้มีเครื่องหมายการค้าขึ้นใหม่ หรือปิดยี่ห้อใหม่ อันเป็นเหตุให้ผู้บริโภคมองไปว่าสินค้านี้หือ้นไม่ใช่สินค้าของเดิม

จะเห็นได้ว่า คำว่า "ผลิต" ตามประมวลรัษฎากรกินความหมายกว้างกว่าคำว่าผลิตในทางเศรษฐศาสตร์ กล่าวคือ รวมถึงการกระทำทุกชนิดที่ทำให้เกิดเป็นสินค้า หรือทำให้ผู้บริโภคคิดว่าเป็นสินค้าชนิดใหม่ อันเป็นสาเหตุให้ภาษีการค้ามีการซ้ำซ้อนกันมากขึ้น ตัวอย่างเช่น การว่าจ้างให้ผู้อื่นผลิตสินค้า นอกจากผู้รับจ้างจะต้องเสียภาษีการค้า ในฐานะผู้รับจ้างทำของในอัตราร้อยละ ๒ แล้ว ผู้ว่าจ้างยังอาจอยู่ในฐานะผู้ผลิตมีหน้าที่ต้องเสียภาษีการค้าอีกด้วย เป็นการเสียภาษีการค้าซ้ำซ้อนจากรายรับจำนวนเดียวกัน ซึ่งขัดกับความเข้าใจของบุคคลโดยทั่ว ๆ ไปที่ว่า ผู้ว่าจ้างมิได้มีเครื่องจักรหรืออุปกรณ์ใด ๆ อยู่ในครอบครองเพื่อผลิตสินค้าดังกล่าว เหตุใดจึงถูกระบุให้เป็นผู้ผลิตสินค้าจากการว่าจ้างให้บุคคลที่มีเครื่องจักรอยู่ในครอบครองเป็นผู้ผลิตให้ เพราะถ้าจะว่ากันตามความเป็นจริงแล้ว ผู้ผลิตน่าจะเป็นผู้รับจ้างมากกว่า การที่กฎหมายตีความไว้เช่นนี้โดยยึดถือคำนิยามในประมวลรัษฎากรที่ว่า "ทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้าไม่ว่าด้วยวิธีใด ๆ " ฉะนั้นจึงตีความว่าการไปว่าจ้างผู้อื่นกระทำกิจการใด ๆ ก็ตามอันเป็นเหตุให้มีขึ้นซึ่งสินค้าแล้ว ผู้ว่าจ้างควรเป็นผู้ผลิตตามความหมายดังกล่าวข้างต้น ตัวอย่างเช่น ผู้ประกอบการรายหนึ่งอยากจะทำผลิตสบู่ขึ้นมาขาย แต่ไม่มีโรงงานสบู่ ใดไปว่าจ้างบริษัทที่มีโรงงานทำสบู่โดยบอกรายละเอียดไปว่า มีกลิ่น ขนาด และสีอย่างไร เช่นนี้ถือว่าผู้ว่าจ้างให้ผลิตสินค้าเป็นผู้ผลิตเป็นการทำอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้าไม่ว่าด้วยวิธีใด ๆ คนรับจ้างผลิตจะเสียภาษีประเภทการรับจ้างทำของ ส่วนผู้ว่าจ้างจะเสียภาษีประเภทการขายของในฐานะผู้ผลิต^๒

^๑ ฎีกาที่ ๒๐๔/๒๕๑๐ เรื่องการตีความหมายคำว่าผลิต.

^๒ ประที บุษยยัง "บันทึกการประชุมอภิปรายปัญหาภาษีการค้า," เรื่องฟ้า ๓

การเข้าซื้อของภาษีการค้าสำหรับกรณีนี้ นอกจากจะเกิดขึ้นเพราะการนิยามศัพท์ตามประมวลรัษฎากรแล้ว ยังอาจเกิดจากการตีความตามกฎหมายซึ่งเปิดโอกาสให้มีการตีความได้อย่างกว้างขวาง ทำให้มีการเก็บภาษีเข้าซื้อแม้ว่าจะมิได้มีการผลิตหลายขั้นตอนก็ตาม

นอกจากนี้ บทบัญญัติในประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๔ ทวิ (๓) ยังระบุให้ผู้ประกอบการค้าตามประเภทการค้า ๑ และประเภทการค้า ๒ แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้าว่าให้นำสินค้าที่ตนประกอบการค้าขึ้นไปใช้หรือโอนกรรมสิทธิ์ หรือโอนการครอบครองซึ่งสินค้าดังกล่าวโดยมิใช่เพื่อขาย ให้ถือว่าเป็นการขายสินค้าอีกด้วย และถือมูลค่าของสินค้านั้นเป็นรายรับ เจตนางของกฎหมายมิได้ต้องการเก็บภาษีจากการจำหน่ายสินค้าที่ผลิตเองเท่านั้น ยังครอบคลุมถึงการนำสินค้าที่ผลิตดังกล่าวมาใช้เองในกิจการ ซึ่งถ้าตีความครอบคลุมเฉพาะการนำสินค้าสำเร็จรูปไปใช้เอง ก็จะไม่ทำให้เกิดปัญหาการเข้าซื้อของภาษี ทั้งยังเป็น การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีได้ยิ่ง แต่กฎหมายได้กำหนดเป็นการทั่ว ๆ ไปไม่เฉพาะเจาะจงว่าเป็นสินค้าที่จะนำไปใช้เพื่อการใดก็ตาม จึงครอบคลุมไปถึงผลผลิตหรือชิ้นส่วนประกอบที่ทำเอง โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อขายหรือผลิตต่อ เป็นสินค้าสำเร็จรูปด้วยเท่ากับทำให้อุตสาหกรรมนั้น ๆ ต้องเสียภาษีในฐานะผู้ผลิตชิ้นส่วนครึ่งหนึ่ง และในฐานะผู้ผลิตสินค้าสำเร็จรูปอีกครึ่งหนึ่งด้วย^๑

๔. การกำหนดความหมายของ "รายรับ" ตามประมวลรัษฎากร รายรับตามประมวลรัษฎากรหมายถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน หรือประโยชน์ใด ๆ อันมีมูลค่าที่ได้รับหรือพึงได้รับ ไม่ว่าจะในหรือนอกราชอาณาจักรเนื่องจากการประกอบการค้า^๒ การกำหนดความหมายดังกล่าวเป็นเหตุให้ฐานการคำนวณภาษีการค้ารวมถึงรายรับทุกชนิดที่ได้จากการขายผลิตภัณฑ์ออกไป ซึ่งรายรับที่ได้จากการขายนี้ได้รวมรายรับบางส่วนที่ได้

^๑ความเห็นชาวบ้าน, "นโยบายภาษีการค้าต่อกิจการอุตสาหกรรม", สยามรัฐ (๖ มิย. ๒๒) : หน้า ๔.

^๒เจตน์ โรจนวานิช, ภาษีสรรพากร, หน้า ๓๓๔.

เสียภาษีการค้ามาแล้วครึ่งหนึ่งเข้าไปด้วย เพราะคำว่ารายรับมิได้หมายความเพียงผลกำไรที่ได้จากการประกอบการ ดังเช่นการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่หมายรวมถึงส่วนได้ทั้งหมดไม่ว่าจะเป็นต้นทุนการผลิต ต้นทุนการขาย หรือกำไรก็ตาม อันเป็นเหตุให้การประกอบการที่มีการผลิตต่อเนื่องกับอุตสาหกรรมอื่น ๆ หรือต้องนำส่วนประกอบเข้าต้องเสียภาษีการค้าซ้ำจากฐานรายรับเพิ่ม

ตัวอย่างเช่น อุตสาหกรรมผลิตหม้อแปลงไฟฟ้า ต้องสั่งส่วนประกอบเข้ามาจากต่างประเทศ สมมุติว่ามีมูลค่า ๑๐๐ บาท เสียภาษีการค้าเมื่อนำเข้าในอัตราร้อยละ ๗ ดังนั้นต้นทุนของการนำส่วนประกอบเข้าเท่ากับ ๑๐๗ บาท ต่อมาได้นำส่วนประกอบดังกล่าวมาประกอบกันเข้าเพื่อผลิตเป็นหม้อแปลงไฟฟ้า โดยมีมูลค่าเพิ่ม ๑๐๐ บาท เมื่อผลิตเสร็จแล้วขายออกไปในราคา ๓๐๐ บาท เสียภาษีการค้าในอัตราร้อยละ ๗.๐ รวมมูลค่าภาษีที่เก็บเท่ากับ ๒๑ บาท ซึ่งเมื่อนำมาวิเคราะห์จะเห็นได้ว่า ภาษีจำนวน ๒๑ บาทนี้คำนวณขึ้นจากฐานรายรับ ๓๐๐ บาท ซึ่งเป็นต้นทุนส่วนประกอบนำเข้า ๑๐๗ บาท มูลค่าผลิตเพิ่ม ๑๐๐ บาท กำไร ๔๓ บาท จะเห็นได้ว่าฐานการคำนวณภาษีดังกล่าวในครั้งหลังนี้ได้รวมฐานการคำนวณภาษีในครั้งแรกจากการนำเข้าได้ด้วย จึงกล่าวได้ว่าเป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อนเพราะเสียภาษีจากฐานภาษีเดียวกันซ้ำกันถึงสองครั้ง

แม้ว่าการจัดเก็บภาษีการค้าของประเทศไทย ได้มีการเปลี่ยนแปลงและปรับปรุงให้เหมาะสมกับสภาวะของประเทศชาติมาตั้งแต่สมัยสุโขทัยจนถึงปัจจุบันนี้ กล่าวคือมีการเปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีการค้าจากภาษีที่มีกวารจัดเก็บในทุกทอด มาเป็นภาษีที่จัดเก็บเพียงทอดเดียว เพื่อแก้ไขปัญหาการซ้ำซ้อนและเพื่อส่งเสริมการประกอบอุตสาหกรรมภายในประเทศแล้วก็ตาม แต่การจัดเก็บภาษีการค้าในปัจจุบันยังคงปรากฏการซ้ำซ้อนอยู่ สาเหตุสำคัญที่ทำให้การเก็บภาษียังซ้ำซ้อนอยู่ก็คือ การกำหนดตัวผู้เสียภาษีการค้า ลักษณะการประกอบอุตสาหกรรม การติดตามประมวลรัษฎากร และการกำหนดรายรับซึ่งใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษี ซึ่งพอสรุปขั้นตอนการเสียภาษีซ้ำซ้อนได้ดังแผนภาพที่ ๓ ในหน้า ๕๔

