

หลักการจัดเก็บภาษีการขายโดยทั่วไป

ภาษีการค้าที่จัดเก็บอยู่ในประเทศไทย เป็นภาษีประเภทหนึ่งซึ่งจัดเก็บจากการบริโภคสินค้าและบริการต่างๆ และเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐ แต่ก่อนที่จะกล่าวถึงการจัดเก็บภาษีการค้า ในบทนี้จะขอกล่าวถึงหลักการจัดเก็บภาษีการขายซึ่งมีลักษณะการจัดเก็บ เช่นเดียวกับภาษีการค้าในประเทศไทย

ภาษีการขายหรือที่เรียกกันโดยทั่วไปว่าภาษีที่เก็บจากการบริโภคนั้น เป็นภาษีที่นิยมจัดเก็บกันอยู่โดยทั่วไป ทั้งในประเทศที่พัฒนาแล้วและที่กำลังพัฒนาอยู่ซึ่งถือได้ว่าเป็นแหล่งกำเนิดรายรับของรัฐบาลที่สำคัญ อีกทั้งสะดวกต่อการจัดเก็บและมีความยืดหยุ่นตามระดับราคาสินค้า และมีผลต่อการบริโภคของประชาชนโดยตรงมากกว่าภาษีอื่นๆ ที่จัดเก็บอยู่ในปัจจุบัน หากรัฐบาลของประเทศต่างๆ มีวัตถุประสงค์สำคัญในการใช้นโยบายภาษีเพื่อการระดมเงินทุนพัฒนาประเทศแล้ว ภาษีการขายจะเป็นภาษีที่เหมาะสมในการนำเข้าสู่ระบบการจัดเก็บ จึงเป็นการสมควรอย่างยิ่งที่จะต้องศึกษาลักษณะการจัดเก็บภาษีดังกล่าวให้เข้าใจถึงหลักการจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการเพื่อนำไปสู่การหาแนวทางในการแก้ไขและปรับปรุงข้อบกพร่องให้ดียิ่งขึ้น

ความหมายของภาษีการขาย

ภาษีการขายที่จัดเก็บอยู่ในประเทศต่าง ๆ มักมีรูปแบบที่แตกต่างกันไป และค่อนข้างสลับซับซ้อนยากแก่การทำความเข้าใจ เพื่อมิให้มีการเข้าใจไขว่เขว จะกล่าวถึงความหมายของ "ภาษีการขาย" ซึ่งนักเศรษฐศาสตร์ที่มีชื่อเสียงหลายท่านได้ให้ความหมายดังนี้คือ

John F. Due ศาสตราจารย์ทางเศรษฐศาสตร์แห่งมหาวิทยาลัย Illinois กล่าวไว้ในหนังสือ Sales Taxation ว่า "ภาษีการขาย หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บจากการซื้อสินค้า หรือ บริการต่าง ๆ

หรือ จัดเก็บจากองค์ประกอบของการซื้อขายดังกล่าว"^๑ ภาษีการขายตามความหมายดังกล่าวเน้นที่พฤติกรรมการซื้อขายเป็นสำคัญ ไม่ว่าจะ เป็นพฤติกรรมการซื้อขายสินค้าหรือบริการก็ตาม

Alfred G. Buehler กล่าวไว้ในหนังสือ Public Finance ว่า "ภาษีการขายเป็นภาษีที่จัดเก็บจากรายรับขั้นต้น (gross receipts) หรือจากเงินได้ทั้งหมด (gross income) ที่ได้จากการขายสินค้า หรือบริการต่างๆ รวมทั้งเงินเดือนค่าจ้าง ที่ได้จากอาชีพต่างๆ ด้วย"^๒ ภาษีการขายตามความหมายดังกล่าวเน้นที่การคำนวณรายรับ ซึ่งจะใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีการขายว่าควรหมายรวมถึงผลได้ทั้งสิ้นที่ได้จากการขายสินค้าและบริการรวมทั้งผลตอบแทนค่าแรงงานในการทำงานซึ่งจัดว่าเป็นบริการรูปหนึ่งด้วย

Harold M. Groves กล่าวไว้ในหนังสือ Finance Government ว่า "ภาษีการขายมิใช่หมายความเพียงแต่ภาษีที่จัดเก็บจากการขายสินค้าเท่านั้น แต่ยังหมายรวมถึงภาษีที่จัดเก็บจากขายบริการต่างๆ โดยแบ่งออกเป็นการขายบริการสาธารณะ เช่น บริการไฟฟ้า น้ำประปา และการขายบริการส่วนบุคคล เช่น บริการการรับจ้างทำของ เป็นต้น"^๓

^๑John F. Due, Sales Taxation, (London: Page Bros., 1957), p. 3.

^๒Alfred G. Buehler, Public Finance, 3d ed. (New York: McGraw-Hill Book, 1948), p. 428.

^๓Harold M. Groves, Finance Government, (New York: Holt Rinehart and Winstar, 1952), p. 632.

ภาษีการขาย นอกจากจะจัดเก็บจากการขายสินค้าแล้วยังหมายความรวมถึงภาษีที่จัดเก็บจากการให้บริการของผู้ประกอบการค้าด้วย เพราะในการประกอบการค้า นอกจากผู้ประกอบการค้าจะได้รับประโยชน์จากการขายสินค้าแล้วยังอาจได้รับประโยชน์จากการให้บริการ ซึ่งก่อให้เกิดรายรับเป็นค่าตอบแทน ภาษีที่ทำการจัดเก็บจากรายรับดังกล่าวก็คือภาษีการขายนั่นเอง

ความสำคัญของภาษีการขาย

การจัดหารายได้ของรัฐบาล เพื่อนำมาใช้จ่ายภายในประเทศนั้นอาจจัดหามาให้หลายทาง เช่น รายได้จากภาษีสรรพสามิต ภาษีอากรคือ ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีสรรพากร ซึ่งได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการค้า ค่าธรรมเนียม ปัจจุบันเป็นที่ยอมรับกันว่า ภาษีการขายเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐบาล แม้ว่าโดยหลักการแล้ว "ภาษีเงินได้" จะเป็นภาษีที่ดีที่สุด เพราะจัดเก็บตามความสามารถของผู้เสียภาษี ก่อให้เกิดความเป็นธรรมในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเอง แต่ถ้าพิจารณาถึงปัญหาในการบริหารการจัดเก็บภาษีแล้วภาษีการขายมีบทบาทสำคัญในการหารายได้ของประเทศ นอกจากนี้แล้ว ยังจัดว่าเป็นภาษีที่มีความยืดหยุ่นตามภาวะเศรษฐกิจในทุก ๆ ขณะ เนื่องจาก เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการขายสินค้าหรือบริการ ฉะนั้นถ้าเศรษฐกิจขยายตัวมากขึ้น รายได้จากภาษีจะขยายสูงขึ้นเป็นเงาตามตัว ซึ่งพอจะสรุปถึงความสำคัญของการจัดเก็บภาษีการขายได้ดังนี้คือ

๑. ภาษีการขายเป็นแหล่งรายได้ที่ดีของรัฐบาล ภาษีเงินได้แม้ว่าจะเป็นภาษีที่ดีในการหารายได้ให้แก่รัฐบาล แต่ก็มีข้อจำกัดในการนำมาใช้ กล่าวคือ ภาษีเงินได้สามารถจะหลบเลี่ยงการเสียภาษีได้ง่าย เพราะจัดเก็บจากประชาชนผู้มีเงินได้ถึงเกณฑ์ที่กำหนด ทำให้มีผู้เสียภาษีจำนวนมาก นอกจากนี้ยังเป็นภาษีที่ประเมินด้วยตนเอง โดยระบุรายละเอียดเงินได้ทุกประเภทที่ต้องเสีย ซึ่งรายได้บางประเภทไม่มีหลักฐานในการอ้างอิงเรื่องการตรวจสอบ เช่น ร้านขายอาหารเล็ก ๆ ที่เสียภาษีในฐานะบุคคลธรรมดา ไม่นิยมออกใบเสร็จค่าอาหารที่จำหน่ายได้ให้แก่ผู้บริโภค เป็นต้น การหลบเลี่ยงภาษีดังกล่าวทำให้การจัดเก็บภาษีได้ไม่เต็มเม็ดเต็มหน่วยและ เกิดความไม่เป็นธรรมในระหว่างผู้เสียภาษีด้วย

กันเอง แต่ภาษีการขายกำหนดฐานภาษีให้จัดเก็บจากราคาลิควิดเมื่อมีการขายสินค้านั้นขึ้น ทำให้หลบเลี่ยงภาษียากกว่าภาษีเงินได้ นอกจากนี้การกำหนดให้จัดเก็บจากการบริโภคสินค้าเกือบทุกชนิด ทำให้ฐานการคำนวณภาษีกว้าง สามารถกำหนดอัตราภาษีที่ไม่สูงมากเกินไป และฐานของภาษีจะขยายตัวตามปริมาณการผลิตสินค้า เพื่อสนองความต้องการของผู้บริโภคที่มีอัตราการเกิดเพิ่มสูงขึ้นตลอดเวลา นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีการขายชนิดที่มีได้ระบุจำนวนภาษีที่เสียเมื่อมีการจำหน่ายออกไป ทำให้ผู้ประกอบการสามารถผลัดภาระการเสียภาษีการค้าดังกล่าวไปให้ผู้บริโภคได้โดยที่ผู้บริโภคไม่รู้ตัว โดยเฉพาะอย่างยิ่งการจัดเก็บภาษีการขายในขั้นตอนการผลิต ซึ่งภาระภาษีที่ผู้ผลิตเสียมีรวม เป็นส่วนหนึ่งของราคาลิควิดที่ขาย อันทำให้ผู้บริโภคแทบจะรู้สึกว่าเป็นผู้ได้รับภาระจากการจัดเก็บภาษีดังกล่าว เพราะผู้บริโภคไม่ได้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย และภาษีการขายยังจัดเก็บเฉพาะจากผู้ประกอบการซึ่งมีจำนวนน้อยกว่าผู้บริโภค ทำให้การบริหารการจัดเก็บทำได้สะดวกและประหยัดค่าใช้จ่ายได้มากขึ้น

๒. ภาษีการขายเป็นเครื่องมือในการพัฒนาเศรษฐกิจ สถานการณ์ทางเศรษฐกิจซึ่งอยู่ภายใต้สภาวะแวดล้อมที่น่าปีการ ย่อมมีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลารัฐบาลจะต้องพยายามหาหนทางปรับให้สภาวะเศรษฐกิจโดยส่วนรวมได้มีการพัฒนาตัวเองมากขึ้นและรอดพ้นจากวิกฤตการณ์ในขณะใดขณะหนึ่ง โดยเฉพาะประเทศที่กำลังพัฒนาการระดมทุนเพื่อการพัฒนาประเทศเป็นสิ่งจำเป็นประการหนึ่งซึ่งอาจได้มาจากการจัดเก็บภาษีการขาย เพื่อมุ่งใจให้มีการระดมไว้ขยายการลงทุนอันจะทำให้ธุรกิจการค้าขยายตัวในขณะที่เกิดภาวะเงินเฟ้อหรือพยายามลดภาษีการขายลง เพื่อส่งเสริมให้มีการบริโภคมากขึ้นในภาวะเงินฝืด เพราะการลดหรือเพิ่มภาษีการขายมักมีผลโดยตรงต่อระดับราคาของสินค้า เนื่องจากภาษีการขายเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนของผู้ประกอบการค้า ซึ่งพอจะกล่าวได้ว่า

๒.๑ ภาษีการขายช่วยควบคุมหรือจำกัดการบริโภคของประชาชน เพราะการจัดเก็บภาษีจะเป็นการเพิ่มต้นทุนสินค้า เป็นผลให้ราคาสินค้าเพิ่มสูงขึ้น อันเป็นสาเหตุให้ประชาชนบางส่วนต้องลดหรือหยุดการบริโภคสินค้านั้น ๆ ลง หรืออาจจะเป็นสาเหตุให้รายได้ของรัฐบาลลดลงไปจากเดิม แม้ว่าฐานภาษีจะกว้างขึ้นแต่ปริมาณการบริโภคลดลงจำนวนภาษีที่ได้มากขึ้น อาจน้อยกว่าจำนวนภาษีที่ลดลงก็ได้ ฉะนั้นก่อนที่จะขึ้นนโยบายการเพิ่มอัตราภาษีการขาย

รัฐบาลจะคำนึงว่ามีวัตถุประสงค์ในการใช้มาตรการทางด้านภาษีอากรเพื่อแก้ไขสถานการณ์ใด ๆ ให้รอบคอบเสียก่อน

๒.๒ การจัดเก็บภาษีการขายช่วยควบคุมหรือสงวนเงินตราต่างประเทศโดยกำหนดจัดเก็บภาษีจากสินค้าที่ต้องสิ้นเปลืองเงินตราต่างประเทศในอัตราสูง เช่น จัดเก็บจากการนำสินค้าบางชนิดเข้ามาในประเทศ ซึ่งจะช่วยยับยั้งการบริโภคได้บ้างเพราะอัตราภาษีสูง ทำให้ราคาสินค้าสูงด้วย

นอกจากนี้ ยังสามารถกำหนดการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีการขายสำหรับสินค้าที่ต้องการส่งเสริมการส่งออก ซึ่งนอกจากจะทำให้ต้นทุนสินค้าส่งออกต่ำสามารถแข่งขันกับราคาในตลาดโลกได้แล้ว ยังเป็นหนทางให้เงินตราต่างประเทศไหลเข้าสู่ประเทศซึ่งจะช่วยลดการขาดดุลการค้าของประเทศได้

๒.๓ เพื่อส่งเสริมการลงทุนสำหรับอุตสาหกรรมที่ผลิตสินค้าแทนสินค้านำเข้าหรือสินค้าเพื่อส่งออก อาจกำหนดอัตราภาษีการขายสำหรับกิจการอุตสาหกรรมที่ผลิตสินค้าภายในประเทศในอัตราต่ำ รวมทั้งกำหนดอัตราภาษีการนำเข้าวัตถุดิบเข้ามาในประเทศเพื่อผลิตสินค้าที่ได้รับการส่งเสริมในอัตราต่ำด้วย เพื่อให้ต้นทุนการขายสินค้าที่ผลิตได้ภายในประเทศต่ำพอที่จะสามารถแข่งขันกับสินค้านำเข้ามาจากต่างประเทศได้ นอกจากนี้ก็อาจตั้งกำแพงภาษีสำหรับสินค้านำเข้าจริงรูปนำเข้าที่อาจเข้ามาแข่งขันกับสินค้าที่ผลิตได้ภายในประเทศ เพื่อเพิ่มภาระให้กับสินค้านำเข้าดังกล่าว ทำให้ราคาสินค้านำเข้าสูงและช่วยลดการนำสินค้าเข้า ซึ่งจะมีผลให้การสูญเสียเงินตราต่างประเทศลดน้อยลงจากเดิม

ผลพลอยได้จากการลดการบริโภคดังกล่าวคือ เมื่อระดับราคาสินค้าสูงขึ้น ทำให้มีการเก็บออมมากขึ้น ซึ่งถือกันว่าเป็นสิ่งที่มีคุณค่าทางเศรษฐกิจ เพราะเท่ากับเป็นการออมเงินไว้เพื่อการลงทุนในภายหน้า แทนการนำเงินไปใช้จ่ายในสิ่งที่ไม่จำเป็น อย่างไรก็ตาม การที่ราคาสินค้าสูงขึ้นจากการที่ถูกจัดเก็บภาษีการขายในอัตราสูงนั้นนอกจากจะลดการบริโภคในสินค้าดังกล่าวโดยตรงแล้ว ยังอาจดึงราคาสินค้าอื่นที่เข้าแทนกันได้ให้สูงตามไปด้วยอันเกิดจากการฉวยโอกาสของเวกพ่อค้าที่ต้องการค้ากำไรเกินควร หรืออาจทำให้สินค้าที่ทดแทนกันได้ขายได้มากขึ้นถ้าอยู่ในสภาพการแข่งขันอย่างเสรีเนื่อง

จากราคาลินค้าต่ำกว่า ฉะนั้นถ้ารัฐบาลไม่สามารถควบคุมการเปลี่ยนแปลงราคาลินค้าใน
ท้องตลาดได้แล้ว ก็ควรจะพิจารณาให้รอบคอบก่อนตัดสินใจขึ้นอัตราภาษีการขายสำหรับ
สินค้าเพียงชนิดใดชนิดหนึ่งโดยเฉพาะ เพราะผลกระทบกระเทือนมิได้มีเพียงทางตรง แต่
อาจกระทบโดยทางอ้อมได้อีกด้วย ซึ่งจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้ประกอบการ
ค้าด้วยกันเอง

ประเภทของภาษีการขาย

เนื่องจากภาษีการขายที่จัดเก็บในประเทศต่าง ๆ เกือบทั่วโลกมีรูปลักษณะ
และชื่อแตกต่างกันออกไป อันอาจทำให้บุคคลโดยทั่ว ๆ ไปเข้าใจผิดไปต่าง ๆ นานา ซึ่ง
ความจริงแล้วภาษีการขาย คือ ภาษีที่จัดเก็บจากสินค้าและบริการที่มีการเปลี่ยนมือระหว่าง
กันแต่อาจมีชื่อเรียกแตกต่างกันออกไป ตามสภาพ สถานที่ และลักษณะการจัดเก็บ ภาษีการ
ขายดังกล่าวพอจะแยกพิจารณาออกเป็น ๓ กรณีคือ

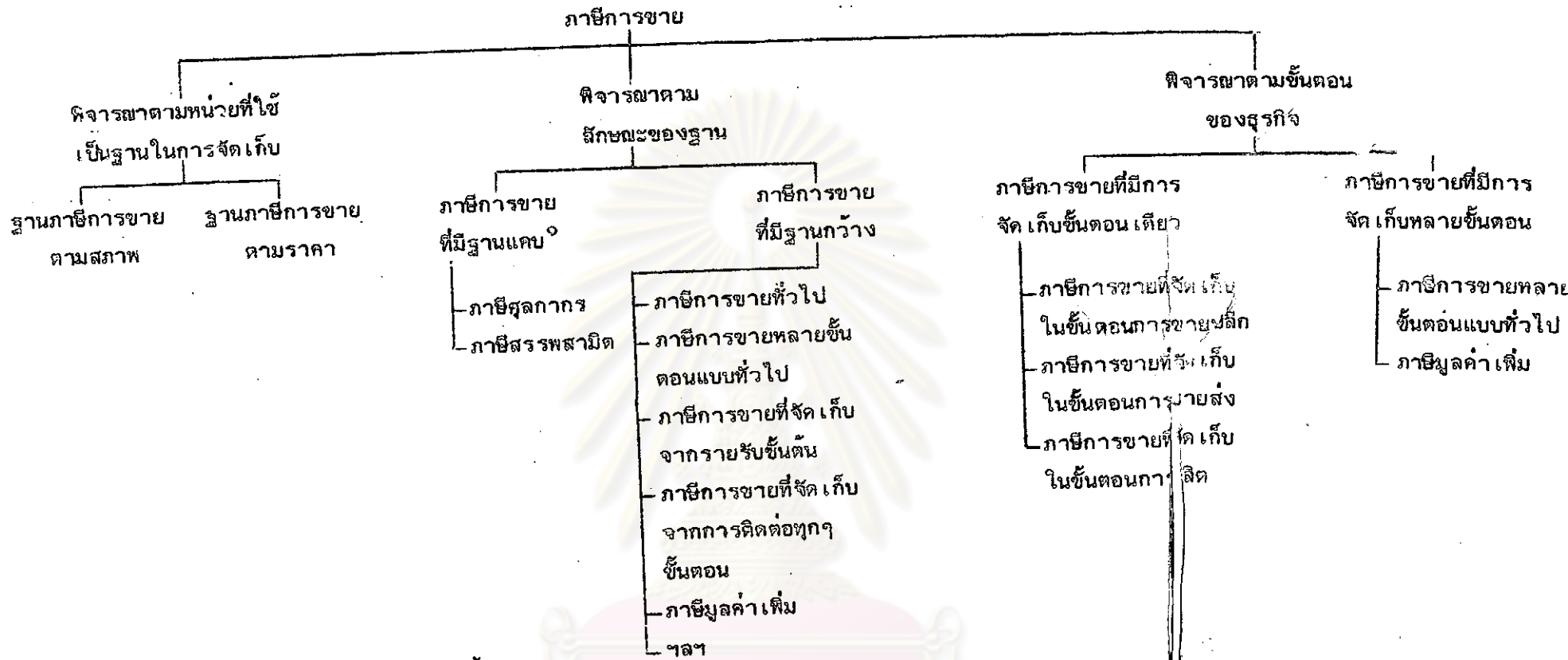
๑. พิจารณาตามหน่วยที่ใช้เป็นฐานในการจัดเก็บ
๒. พิจารณาตามลักษณะของฐาน
๓. พิจารณาตามขั้นตอนของธุรกิจ

การแบ่งแยกพิจารณาดังกล่าวพอจะสรุปได้ดังแผนภาพที่ ๑ หน้า ๑๓

๑. พิจารณาตามหน่วยที่ใช้เป็นฐานในการจัดเก็บ (Type of Tax Base)
การจัดเก็บภาษีการขายโดยพิจารณาตามหน่วยที่ใช้เป็นฐานนี้ ส่วนมากมักใช้
เป็นหลักเกณฑ์ในการกำหนดอัตราภาษีการขาย แยกออกได้เป็น ๒ ลักษณะดังนี้คือ

๑.๑ ฐานภาษีการขายตามสภาพ (Specific Tax) เป็นลักษณะการ
ประเมินภาษีการขายที่ถือหน่วย หรือ รูปลักษณะที่แน่นอนของสินค้าเป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บ
ภาษีการขาย เช่น ตามน้ำหนัก ตามปริมาณ ตามความยาว หรือตามหน่วย ซึ่งได้กำหนด
ไว้ตามความเหมาะสมของสินค้าแต่ละชนิด โดยกำหนดอัตราภาษีที่แน่นอนต่อหน่วยของสินค้า
ชนิดนั้น ๆ ตัวอย่างเช่น กำหนดอัตราภาษีสำหรับวิสกี้เป็นลิตร ๆ ละ ๑๐๐ บาท การกำหนด
อัตราภาษีการขายตามสภาพเช่นนี้ เหมาะสำหรับการจัดเก็บภาษีจากสินค้าที่มีรูปลักษณะที่มี

แผนภาพที่ ๑ การแยกประเภทของภาษีการขายในรูปแบบต่างๆ



๑ ภาษีสรรพสามิต และภาษีศุลกากรโดยความหมายที่เข้าใจโดยทั่วไป เป็นภาษีซึ่งเก็บจากสินค้าอย่างเดี่ยว แยกตัวออกจากภาษีการขายโดยทั่วไป แต่ที่แสดงไว้ให้เห็นด้วยนั้นเนื่องจากเป็นภาษีอย่างหนึ่งที่เก็บจากสินค้าโดยตรง แต่ทางปฏิบัติโดยทั่วไปแล้ว ภาษีการขายแยกต่างหากออกมา อย่างไรก็ดีในบางประเทศ ภาษีการขายถูกนำไปจัดเก็บภายใต้การควบคุมของกรมสรรพสามิตก็มี เช่น ภาษีการขายแบบมูลค่าเพิ่มอยู่ภายใต้การควบคุมของกรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต ซึ่งรวมเป็นกรมเดียวกัน

มาตรฐานที่แน่นอน และราคาลินค้าแต่ละหน่วยไม่เปลี่ยนแปลงนัก

อย่างไรก็ตาม ฐานภาษีตามสภาพนี้ไม่นิยมใช้กัน เนื่องจากไม่ยุติธรรมต่อผู้บริโภค คือ เป็นการจัดเก็บภาษีที่มีได้คำนึงถึงคุณภาพของสินค้า ดังนั้นไม่ว่าสินค้าที่ขายจะมีคุณภาพต่างกันมากน้อยเพียงใด ถ้าขายในปริมาณที่เท่ากันแล้ว ก็จะเสียภาษีการขายในจำนวนที่เท่ากันด้วย ฉะนั้นภาษีการขายชนิดนี้มีักใช้เป็นหลักในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต^๑ ซึ่งส่วนมากจัดเก็บจากสินค้าฟุ่มเฟือยหรือพวกของมีนเมาที่รัฐบาลไม่ส่งเสริมให้มีการบริโภค อันทำให้ประชาชนที่มีฐานะแตกต่างกันต้องรับภาระภาษีเท่าเทียมกันถ้าบริโภคสินค้าเหล่านั้น

๑.๒ ฐานภาษีการขายตามราคา (Retail-Value-added Tax) เป็นลักษณะการประเมินภาษีการขายที่ถือมูลค่าหรือราคาที่ทำการซื้อขายกันเป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บ โดยกำหนดอัตราภาษีเป็นร้อยละของราคาลินค้าที่ซื้อขาย เช่น การขายพัสดุ ผู้ขายต้องเสียภาษีการขายในอัตราร้อยละ ๑๕ ของราคาลินค้าที่ซื้อขายกัน ผลของภาษีมียลักษณะเป็นการลดรายรับของผู้ขายเพราะเป็นต้นทุนส่วนที่เกิดขึ้นหลังจากที่ได้มีการกำหนดราคาขายและขายสินค้านั้น ๆ ออกไปแล้วภาษีการขายที่กำหนดตามราคาลินค้านิยมใช้กันโดยทั่วไป เพราะสามารถเรียกเก็บจากสินค้าหรือบริการต่าง ๆ ทุกชนิดด้วยความเป็นธรรม ไม่ว่าสินค้าหรือบริการเหล่านั้นจะมีคุณภาพหรือราคาแตกต่างกันมากน้อยเพียงใด แต่พึงระวังถึงประสิทธิภาพในการบริหารการจัดเก็บภาษีการขายที่กำหนดอัตราการจัดเก็บเช่นนี้ เพราะมักพบว่าผู้ประกอบการพยายามหลีกเลี่ยงภาษี โดยการแจ้งราคาขายต่ำกว่าความเป็นจริงเสมอ

^๑ ภาษีสรรพสามิตเป็นการระดมทุนกับภาษีจากการบริโภคอย่างหนึ่งคล้ายกับภาษีการขาย โดยกำหนดจัดเก็บเฉพาะจากสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่งที่น่าจะต้องรับภาระภาษีสูงกว่าปกติ เช่น สุรา ซึ่งจัดว่าเป็นของมีนเมาให้โทษแก่ร่างกาย โดยการกำหนดอัตราภาษีแตกต่างกันไปแล้วแต่ความเหมาะสมสำหรับสินค้าแต่ละชนิด

๒. พิจารณาตามลักษณะของฐาน* (Character of Tax Base)

การจัดเก็บภาษีการขาย โดยพิจารณาตามลักษณะของการจัดเก็บว่าค้ำจจะจัดเก็บจากสินค้าหรือบริการชนิดหนึ่งชนิดใดเป็นการเฉพาะอย่าง หรือว่าควรจัดเก็บจากสินค้าหรือบริการทุกชนิดเพื่อใช้เป็นฐานในการจัดเก็บ แยกพิจารณาออกได้เป็น ๒ ประเภทคือ

๒.๑ ภาษีการขายที่มีฐานแคบ (Narrow-Based Sales Taxes)

๒.๒ ภาษีการขายที่มีฐานกว้าง (Broad-Based Sales Taxes)

๒.๑ ภาษีการขายที่มีฐานแคบ หมายถึง ภาษีการขายที่จัดเก็บจากสินค้าเพียงชนิดเดียวหรือไม่กี่ชนิด แยกเป็นประเภทต่าง ๆ ได้ดังนี้

๒.๑.๑ ภาษีศุลกากร^๒ (Customs Duties) หมายถึง ภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้าที่ส่งเข้ามาในประเทศ เรียกว่า ภาษีนำเข้า (Import duties) และเรียกเก็บจากสินค้าที่ส่งออกไปต่างประเทศ เรียกว่า ภาษีส่งออก (Export duties) ลักษณะการจัดเก็บอาจกำหนดจัดเก็บตามราคาโดยคิดเป็นร้อยละของมูลค่าหรือราคาสินค้า หรือ จัดเก็บตามสภาพ โดยกำหนดอัตราภาษีต่อสินค้าหนึ่งหน่วยในจำนวนที่แน่นอน ทั้งนี้ เนื่องจากมีวัตถุประสงค์เพื่อคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศ โดยการตั้งกำแพงภาษีในอัตราสูงเพื่อให้การนำสินค้าเข้าจากต่างประเทศลดน้อยลง และเพื่อลดการส่งสินค้าที่จำเป็นบางชนิดออกนอกประเทศ

*Bernard P. Herber, Modern Public Finance, (Illinois: Richard D. Irwin, Inc., 1967), p. 258 - 260.

^๒อรุณ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางภาษศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ ๑ (กรุงเทพมหานคร: บพิธ, ๒๕๑๘), หน้า ๓๓๐.

๒.๑.๒ ภาษีสรรพสามิต^๑ (Specific Sale Tax) หมายถึง ภาษีที่เรียกเก็บจากการบริโภคสินค้าเฉพาะอย่างที่จะก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพ และศีลธรรม อันดี หรือสินค้าที่มีลักษณะเป็นการห่ม เฝ้าย หรือสินค้าที่ได้รับผลประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐบางประการ ทั้งนี้ขอบเขตการจัดเก็บจึงครอบคลุมเฉพาะสินค้าเพียงไม่กี่ประเภท เช่น สุรา ยาสูบ น้ำมันปิโตรเลียม เป็นต้น ภาษีชนิดนี้มักนิยมกำหนดอัตราภาษีตามสภาพของสินค้าแต่ละประเภทในอัตราเดียวกัน เพราะส่วนใหญ่เป็นสินค้าที่ไม่ต้องการส่งเสริมให้บริโภค ส่งผลให้ผู้บริโภคสินค้าดังกล่าวไม่ว่าจะมีฐานะเป็นอย่างไรจะรับภาระภาษีเท่าเทียมกันเมื่อบริโภคสินค้าชนิดเดียวกัน

๒.๒ ภาษีการขายที่มีฐานกว้าง หมายถึง การจัดเก็บภาษีจากสินค้าหรือบริการต่าง ๆ มากกว่า ๑ ชนิด โดยพิจารณาจากขอบเขตการครอบคลุมชนิดสินค้าหรือบริการที่กำหนดจัดเก็บ มิได้พิจารณาจากขั้นตอนการจัดเก็บ และโดยทั่วไปแล้วอาจหมายถึง ภาษีการขายตามราคา เพราะสะดวกในการกำหนดอัตราภาษีการค้าสำหรับสินค้าหรือบริการต่าง ๆ ทั้งที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง แต่อย่างไรก็ตาม การแบ่งแยกภาษีการขายโดยพิจารณาตามเกณฑ์ดังกล่าว อาจคำนึงถึงลักษณะ หรือ ขอบเขตในการครอบคลุมสินค้าหรือบริการแล้ว เรียกชื่อตามลักษณะที่ครอบคลุม ซึ่งพอจะแบ่งออกเป็นประเภทย่อย ๆ ได้ดังนี้

๒.๒.๑ ภาษีการขายทั่วไป (General Sales Tax) หมายถึง ภาษีการขายที่จัดเก็บจากสินค้าที่ผ่านขั้นตอนการเปลี่ยนมือเพียงขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่งเท่านั้น เช่น ภาษีการขายทั่วไปที่จัดเก็บอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา จัดเก็บจากขั้นตอนการขายปลีก โดยมีอัตราภาษีโดยเฉลี่ยประมาณร้อยละ ๘ ของราคาขายปลีก (แต่อาจมีข้อยกเว้นสำหรับสินค้าที่มีความจำเป็นต่อการดำรงชีพบางชนิด)

๒.๒.๒ ภาษีการขายหลายขั้นตอนแบบทั่วไป (Turnover Tax) หมายถึง ภาษีการขายที่กำหนดจัดเก็บจากรายรับในการขายสินค้าของผู้ขายทุก ๆ ขั้นตอน

^๑ เรื่องเดียวกัน, หน้า ๒๘๐ - ๓๒๕.

ที่มีการโอนเปลี่ยนมือกัน (รายละเอียดจะกล่าวถึงในภายหลัง)

๒.๒.๓ ภาษีการขายที่จัดเก็บจากรายรับขั้นต้น (Gross Income Tax)

เป็นภาษีที่จัดเก็บจากรายรับทั้งหมดก่อนหักค่าใช้จ่ายใด ๆ ที่ผู้ขายได้รับทั้งจากการขายสินค้าหรือให้บริการต่าง ๆ ทุกขั้นตอน ฉะนั้นฐานภาษีชนิดนี้จะกว้างกว่าภาษีการขายหลายทอดแบบทั่วไป เพราะคลุมถึงรายรับจากการให้บริการต่าง ๆ ด้วย เช่น รายรับจากรับจ้างทำของ เป็นต้น

๒.๒.๔ ภาษีการขายที่จัดเก็บจากการติดต่อทุก ๆ ขั้นตอน

(Transactions Tax) เป็นภาษีการขายที่จัดเก็บทุกครั้งที่มีการโอนสิทธิ์เปลี่ยนมือทุก ๆ ขั้นตอน ไม่ว่าจะเป็นสินค้า หรือบริการ หรือการโอนเงินสดเปลี่ยนมือ เช่น การนำเงินสดฝากธนาคาร เป็นต้น ซึ่งถ้าเปรียบเทียบกับข้อ ๒.๒.๒ และข้อ ๒.๒.๓ ข้างต้นแล้วจะพบว่า เป็นภาษีการขายที่มีฐานภาษีกว้างที่สุด เพราะได้รวมถึงการโอนเปลี่ยนมือทุก ๆ อย่างไม่เฉพาะเจาะจงว่าต้องเป็นเพียงสินค้าหรือบริการเท่านั้น

๒.๒.๕ ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value-added Tax) เป็นภาษีการขายที่จัดเก็บจากการโอนสินค้าหรือบริการที่เปลี่ยนมือในทุก ๆ ขั้นตอน โดยพิจารณาจัดเก็บภาษีจากยอดมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าหรือให้บริการในแต่ละขั้นตอนเท่านั้น มิได้ใช้รายรับทั้งหมดที่ได้รับในแต่ละขั้นตอนเป็นฐานในการคำนวณภาษี (รายละเอียดจะกล่าวถึงในภายหลัง)

นอกจากจะจัดเก็บภาษีจากสินค้าที่มีการซื้อขายกันภายในประเทศแล้ว บางครั้งเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี อาจเลือกใช้ use tax ซึ่งหมายถึง ภาษีการขายที่จัดเก็บจากการซื้อสินค้านอกประเทศ แต่ได้มีการนำเข้ามาในรัฐ วิธีการนี้ปรากฏว่าไม่ค่อยนิยมใช้เนื่องจากปัญหาในการจัดเก็บ เกี่ยวกับการตรวจสอบการซื้อขายสินค้านอกประเทศมีมาก

๓.๑ พิจารณาตามขั้นตอนของธุรกิจ^๑ (Level of Business Activity)

การพิจารณาตามขั้นตอนของธุรกิจ หมายถึง ภาษีการขายที่เลือกกำหนดว่าจะทำการจัดเก็บภาษีจากการเปลี่ยนมือของสินค้าหรือบริการต่างๆ ในขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่งอาจพิจารณาจัดเก็บจากหลายขั้นตอน โดยทั่วไปนักเศรษฐศาสตร์การคลังมักนิยมแบ่งแยกประเภทของภาษีการขายตามขั้นตอนของธุรกิจออกได้เป็น ๒ ประเภท คือ

๓.๑ ภาษีการขายที่มีการจัดเก็บขั้นตอนเดียว (Single-Stage

Sales Tax) ซึ่งแบ่งออกเป็นประเภทย่อยๆ ๓ ประเภท คือ

๓.๑.๑ ภาษีการขายที่จัดเก็บในขั้นตอนการขายปลีก

(Retail Sales Tax)

๓.๑.๒ ภาษีการขายที่จัดเก็บในขั้นตอนการขายส่ง

(Wholesale Sales Tax)

๓.๑.๓ ภาษีการขายที่จัดเก็บในขั้นตอนการผลิต

(Manufacturer Sales Tax)

๓.๒ ภาษีการขายที่มีการจัดเก็บหลายขั้นตอน (Multiple-Stage

Sales Tax) แบ่งออกเป็นประเภทย่อยๆ ๒ ประเภท คือ

๓.๒.๑ ภาษีการขายหลายขั้นตอนแบบทั่วไป

๓.๒.๒ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

๓.๑ ภาษีการขายที่มีการจัดเก็บขั้นตอนเดียว (Single-Stage

Sales Tax) หมายถึง ภาษีการขายที่จัดเก็บโดยเลือกเก็บจากการขายสินค้าในขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่งเท่านั้น โดยอาจจัดเก็บจากผู้ผลิต ผู้ขายส่ง หรือผู้ขายปลีก ก็ได้ ซึ่งแบ่งออกได้ดังนี้คือ

^๑Richard A. Musgrave, and Peggy B. Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, (U.S.A.: McGraw-Hill, 1973), p. 301.

๓.๑.๑ ภาษีการขายที่จัดเก็บในขั้นตอนการขายปลีก (Retail Sales Tax) หมายถึง ภาษีการขายที่จัดเก็บจากผู้ขายปลีกที่ขายสินค้าให้กับผู้บริโภคซึ่งสามารถใช้เป็นมาตรการในการลดการบริโภคของประชาชนได้โดยตรง เพราะเปิดโอกาสให้ผู้ขายปลีกสามารถผลักภาระภาษีทั้งหมดไปให้แก่ผู้บริโภคได้โดยง่ายถ้ากำหนดให้ผู้ขายแยกส่วนของภาษีออกจากราคาสินค้าที่ขาย ดังเช่นกรณีภาษีการขายที่จัดเก็บในประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งมีวิธีการจัดเก็บภาษีการขายจากการขายปลีกโดยระบุจำนวนภาษีแยกออกจากราคาขายของสินค้าดังกล่าว หรืออาจจัดเก็บจากยอดขายปลีก โดยผู้ขายเป็นผู้เสียภาษีเอง

๓.๑.๒ ภาษีการขายที่จัดเก็บในขั้นตอนการขายส่ง (Wholesale Sales Tax) หมายถึง การจัดเก็บภาษีจากผู้ขายส่งในขั้นตอนที่มีการขายสินค้าให้กับผู้ขายปลีก เช่น การกำหนดจัดเก็บภาษีจากผู้ขายส่งสินค้าอุปโภคบริโภคให้กับร้านค้าย่อยที่ขายสินค้าโดยตรงให้กับผู้บริโภคคนสุดท้าย

๓.๑.๓ ภาษีการขายที่จัดเก็บในขั้นตอนการผลิต (Manufacturer Sales Tax) บางครั้งอาจเรียกว่า ภาษีการผลิต (Production Tax) วิธีการจัดเก็บจากขั้นตอนการผลิตนี้เป็นวิธีที่นิยมใช้กันมากวิธีหนึ่ง ประเทศไทยก็เป็นประเทศหนึ่งที่มีการจัดเก็บภาษีการขายสำหรับสินค้าที่ผลิตจากผู้ผลิต ซึ่งเหมาะสมสำหรับประเทศที่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บยังไม่สูงพอ โดยจัดเก็บภาษีจากผู้ผลิตสินค้าและบริการต่าง ๆ โดยตรง ทำให้จำนวนผู้มีหน้าที่เสียภาษีนี้น้อยกว่าการจัดเก็บภาษีในขั้นตอนอื่น

๓.๒ ภาษีการขายที่มีการจัดเก็บหลายขั้นตอน (Multiple-Stage Sales Tax) ภาษีการขายที่มีการจัดเก็บหลายขั้นตอน หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บจากการขายสินค้า หรือ บริการแต่ละชนิดทุกขั้นตอนตามกระบวนการผลิต และการจำหน่ายนับจากผู้ผลิตไปจนถึงผู้ขายส่งทุกทอด และผู้ขายปลีก ซึ่งมีลักษณะของการจัดเก็บที่แตกต่างกันออกไป ดังนี้

คือ

๓.๒.๑ ภาษีการขายหลายขั้นตอนแบบทั่วไป (Turnover Tax)

หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บจากการขายหรือจากยอดรายรับของการขายทุกขั้นตอนที่มีการซื้อขายแลกเปลี่ยนกันนับตั้งแต่ขั้นตอนการผลิต ผู้ขายส่งทุกขั้นตอน และ ผู้ขายปลีกขั้นตอนสุดท้าย ผู้ประกอบการค้าดังกล่าวทุกขั้นตอนสามารถผลักภาระภาษีต่อไปข้างหน้าได้มากบ้างน้อยบ้าง ซึ่งในที่สุดแล้วภาระภาษีเกือบทั้งหมดจะตกไปอยู่กับผู้บริโภค

๓.๒.๒ ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value-Added Tax) จัดว่าเป็นวิธีการ

จัดเก็บภาษีการขายที่ใหม่ที่สุด ซึ่งใช้ในประเทศกลุ่มตลาดร่วมยุโรป โดยจัดเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าในทุก ๆ ขั้นตอนที่มีการเปลี่ยนมือกัน และในที่สุดแล้วจำนวนภาษีที่จะต้องเสียจะเท่ากับวิธีการจัดเก็บจากขั้นตอนการขายปลีก แต่ภาษีมูลค่าเพิ่มมีกระบวนการจัดเก็บภาษีที่ยุ่งยากซับซ้อนกว่ามาก (รายละเอียดจะได้กล่าวถึงในภายหลัง)

ภาษีการขาย นอกจากจะเป็นภาษีที่จัดเก็บจากสินค้าแล้ว ยังอาจรวมถึงการจัดเก็บจากบริการต่าง ๆ การจัดเก็บอาจจัดเก็บจากขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่งหรือหลายขั้นตอนก็ได้ แล้วแต่ความเหมาะสมของแต่ละประเทศ โดยคำนึงถึงสภาพทางสังคม เศรษฐกิจ และการเมืองของประเทศ อีกทั้งยังจัดได้ว่าเป็นภาษีที่ทำรายได้ให้แก่ประเทศที่สำคัญประเภทหนึ่ง นอกจากนี้ ยังใช้เป็นเครื่องมือในการแก้ไขภาวะเศรษฐกิจต่าง ๆ ให้ดำเนินไปได้อย่างคล่องตัว เพื่อให้เกิดความเดือดร้อนต่อประชาชนน้อยที่สุด

ศูนย์วิจัยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย