

## บทที่ 6

### ภาษีการขาย

#### 1. จุดประสงค์การเรียนรู้

เมื่อศึกษาบทนี้แล้วนักศึกษาสามารถ

1. อธิบายรูปแบบของภาษีการขายแบบ และระบุนิคมภาษีการขายที่จัดเก็บได้
2. อธิบายแนวความคิดทางทฤษฎีและเปรียบเทียบความแตกต่างของภาษีการขายที่จัดเก็บได้
3. อธิบายโครงสร้างภาษีการค้า และข้อบกพร่องของภาษีการค้าได้
4. ระบุสาเหตุที่ภาษีการค้าถูกยกเลิกได้

#### 2. สรุปเนื้อหา

##### 2.1 รูปแบบของภาษีการขาย

การจำแนกประเภทหรือรูปแบบของภาษีการขายจะยึดเอาขั้นตอนของการจัดเก็บเป็นเกณฑ์ในการจำแนก และเรียกชื่อแตกต่างกันไป ดังนี้

##### 2.1.1 รูปแบบของภาษีการขายที่จัดเก็บเพียงขั้นตอนเดียว

2.1.1.1 ภาษีการขายปลีก เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการซื้อขายสินค้าโดยผู้ประกอบการค้าปลีกเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยใช้ราคาขายปลีกหรือยอดรายรับจากการขายปลีกเป็นฐานในการคำนวณภาษี

2.1.1.2 ภาษีการขายส่ง เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการซื้อขายสินค้าโดยผู้ประกอบการ  
ค้าส่งเป็นเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยใช้ราคาขายส่งหรือยอดรายรับจากการขายส่ง ที่ผู้ขาย  
ส่งขายสินค้าให้แก่ผู้ค้าปลีกเป็นฐานในการคำนวณภาษี

2.1.1.3 ภาษีการขายขั้น โรงงานอุตสาหกรรม เป็นภาษีการขายที่จัดเก็บจากผู้  
ประกอบการอุตสาหกรรมซึ่งทำการผลิตสินค้าและได้นำสินค้านั้นออกจากโรงงานหรือ  
คลังสินค้า โดยใช้ราคาสินค้า หรือ ยอดรายรับ เป็นฐานภาษี ขึ้นอยู่กับวิธีการจัดเก็บ การ  
เก็บภาษีการขายขั้น โรงงานอุตสาหกรรม หากจัดเก็บจากสินค้าใดๆเพียงบางชนิด เรียกว่า  
ภาษีสรรพสามิต

## 2.1.2 ภาษีการขายที่จัดเก็บหลายขั้นตอน

2.1.2.1 ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นภาษีที่จัดเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นของการ  
ผลิตและการจำหน่ายสินค้า

2.1.2.2 ภาษีที่เก็บทุกทอดของการซื้อขาย การเก็บภาษีการขายในลักษณะนี้เก็บ  
โดยถือเอาราคาสินค้าที่ซื้อขายในแต่ละทอดเป็นฐานในการคำนวณภาษี การจัดเก็บ  
ภาษีในลักษณะนี้จะเกิดการพอกพูนของภาษีขึ้นเรื่อยๆ(cascading effect ) เพราะผู้ประกอบ  
การแต่ละระดับผลักภาระภาษีไปข้างหน้า ทำให้ภาระภาษีที่ผลักไปในราคาสินค้าถูกใช้  
เป็นฐานในการคำนวณภาษีซ้ำแล้วซ้ำอีก จนกว่าสินค้าจะถึงผู้บริโภค การเก็บภาษีทุกทอด  
ของการซื้อขายโดยใช้ยอดรายรับเป็นฐานภาษีจึงก่อให้เกิดการเก็บภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ  
(economic double taxation)

## 2.2 โครงสร้างภาษีการค้าไทยในอดีต

ภาษีการค้าของไทยที่ถูกยกเลิกไปเมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2534 นั้น จำแนกผู้ประกอบการ  
การค้าออกเป็น 14 ประเภท

### 2.2.1 ประเภทการค้า และ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการค้า

ผู้ประกอบการค้าตามประมวลรัษฎากรที่ใช้จัดเก็บอยู่ในขณะนั้น      จำแนกผู้

ประกอบการค้าไว้ในบัญชีอัตราภาษีการค้าออกเป็น 14 ประเภท คือ

ประเภทที่ 1 การขายของ ซึ่งได้แบ่งเป็นชนิดย่อยๆออกเป็น การขายของชนิดที่ 1 ถึง ชนิดที่ 8 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่ ผู้ผลิต ผู้นำเข้า หรือ ผู้ส่งออก

ประเภทที่ 2 โรงสีและโรงเลื่อย ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่ ผู้ประกอบการ

ประเภทที่ 3 การขายหลักทรัพย์ ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่ ผู้ขาย

ประเภทที่ 4 การรับจ้างทำของ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้แก่ ผู้รับจ้าง

ประเภทที่ 5 การให้เช่าทรัพย์สิน (ที่มีชื่อสังหาริมทรัพย์) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้แก่ ผู้ให้เช่า

ประเภทที่ 6 คลังสินค้า ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่ ผู้ประกอบการ

ประเภทที่ 7 โรงแรมและภัตตาคาร ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้แก่ ผู้ประกอบการ

ประเภทที่ 8 การขนส่ง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้แก่ ผู้รับจ้างขนส่งโดยสาร หรือ ขนของ

ประเภทที่ 9 โรงรับจำนำ ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่ ผู้ประกอบกิจการ

ประเภทที่ 10 นายหน้าและตัวแทน ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่ นายหน้า ตัวแทน ผู้ขายทอดแรก หรือ ผู้ให้บริการ

ประเภทที่ 11 การค้าอสังหาริมทรัพย์ ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่ ผู้ขาย

ประเภทที่ 12 ธนาคาร ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้แก่ ผู้ประกอบกิจการ

ประเภทที่ 13 ประกันภัย ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่ ผู้รับประกันภัย

ประเภทที่ 14 มหรสพ ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่ ผู้ประกอบกิจการ

## 2.2.2 ฐานภาษีการค้า

การเสียภาษีการค้าที่เคยจัดเก็บ จำแนกวิธีการเสียภาษีออกเป็น 3 วิธี คือ

วิธีที่ 1 การเสียภาษีจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ

วิธีที่ 2 การเสียภาษีที่ต้นทุน ณ วันนำสินค้าเข้า หรือ ส่งออก

วิธีที่ 3 การเสียภาษีการค้าเป็นการเหมา

### 2.2.2.1 การเสียภาษีจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ

ผู้ประกอบการค้าในราชอาณาจักร ซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีการค้า จะต้องจัดทำบัญชีหลักฐานแสดงรายรับที่ต้องเสียภาษีการค้าและที่ไม่ต้องรวมคำนวณเสียภาษีการค้า ภาษีที่ต้องชำระคำนวณได้จากยอดรายรับที่ต้องเสียภาษีการค้าก่อนหักรายจ่ายใดๆ คุณด้วย อัตราภาษีการค้าตามบัญชีอัตราภาษีการค้าที่กำหนด

#### 2.2.2.2 การเสียภาษีที่ต้นทาง ณ วันนำเข้าหรือส่งออกสินค้า

ฐานภาษีการค้าที่จัดเก็บจากผู้นำเข้า หรือ ผู้ส่งออก เป็นดังนี้

ก. การนำเข้า ยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆมีค่าเท่ากับ ราคา C.I.F. บวก อกรขาเข้า บวก กำไรมาตรฐาน โดยที่

ราคา C.I.F. (cost , insurance and freight ) หมายถึง ราคาสินค้านั้น บวก ด้วยค่าใช้จ่ายต่างๆ รวมทั้งค่าเบี้ยประกันภัยทางทะเล และค่าขนส่ง ค่าระวางจนกระทั่งสินค้านั้นถึงท่าเรือ

อกรขาเข้า เป็นค่าอกรที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรเรียกเก็บจากผู้นำเข้าสินค้า ตามพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร

กำไรมาตรฐาน เป็นกำไรขั้นต้นที่รัฐบาลได้กำหนดขึ้นสำหรับสินค้าที่สั่งเข้ามาจากต่างประเทศเป็นอัตราร้อยละของราคา C.I.F. บวก อกรขาเข้า

ข. การส่งออก ยอดรายรับที่ใช้คำนวณภาษี คือ ราคาส่งออกของสินค้า (ราคา F.O.B.)

#### 2.2.2.3 การเสียภาษีการค้าเป็นการเหมา

ผู้ประกอบการค้ารายย่อยได้แก่ผู้ประกอบการค้าแผงลอย หรือผู้ประกอบการค้าที่ไม่เคยมีรายรับในเดือนใดถึง 30,000 บาท ทั้งนี้ ต้องไม่เป็นผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออก ถ้าประสงค์จะเสียภาษีการค้าเป็นการเหมาให้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย เมื่อได้รับอนุมัติแล้วจึงจะเสียภาษีการค้าเป็นการเหมาได้ ซึ่งเป็นวิธีการผ่อนปรนเพื่อลดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (cost of compliance) ของผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยยอมให้ผู้ประกอบการค้ารายย่อยไม่ต้องทำบัญชีหลักฐานแสดงรายรับ ซึ่งในทางปฏิบัติ เจ้าพนักงานประเมินจะไปสังเกตรายรับต้นเดือน กลางเดือน และปลายเดือน ณ สถานประกอบการค้าของผู้นั้น แล้วนำมาถัวเฉลี่ยเพื่อประเมินภาษีการค้าที่ต้องชำระในแต่ละเดือนในอัตราร้อยละ 3 ของยอดรายรับ

### 2.2.3 อัตราภาษีการค้า

อัตราภาษีการค้าตามบัญชีอัตราภาษีการค้าที่เคยจัดเก็บ มีหลายอัตรา ซึ่งแต่ละประเภทการค้าก็จะกำหนดอัตราภาษีไว้เป็นการเฉพาะ อัตราภาษีที่กำหนดจัดเก็บจากการค้า แต่ประเภทอาจเท่ากันหรือแตกต่างกัน ทำให้โครงสร้างอัตราภาษีค่อนข้างซับซ้อนยุ่งยากต่อการปฏิบัติตาม โดยได้กำหนดอัตราภาษีอัตราค่าสุคร้อยละ 0.5 ของรายรับ อัตราภาษีอัตราสูงสุดร้อยละ 50 ของรายรับ รวมทั้งสิ้น 21 อัตรา โครงสร้างอัตราภาษีการค้าจึงขัดต่อหลักความเป็นกลาง ทำให้การภาษีอากรบิดเบือน (distortion) การทำงานของกลไกตลาด

### 2.3 สาเหตุที่ภาษีการค้าถูกยกเลิก

สาเหตุที่ภาษีการค้าถูกยกเลิก จำนวน 6 ประการได้ดังนี้

ประการแรก ภาวะภาษีซ้ำซ้อน เนื่องจากภาษีการค้าจัดเก็บจากยอดรายรับจากการประกอบการค้าทุกทอดและทุกขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่ายสินค้า เมื่อผู้ประกอบการในแต่ละขั้นตอนผลักภาระภาษีไปข้างหน้า ทำให้ภาษีที่จัดเก็บในขั้นตอนแรกกลายเป็นฐานภาษีในขั้นตอนการผลิตขั้นถัดไป เกิดการพอกพูนของภาษีซ้ำแล้วซ้ำอีก เป็นเหตุให้ต้นทุนและราคาสินค้าสูงเกินควร

ประการที่สอง มีความซับซ้อนยุ่งยากต่อการปฏิบัติ ภาษีการค้านอกจากโครงสร้างภาษีมีความซับซ้อนแล้ว ยังมีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องอีกหลายฉบับ ทำให้เกิดความยุ่งยากในการบริหารและการปฏิบัติตามของผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ประการที่สาม การบิดเบือนทางเศรษฐกิจ อัตราภาษีตามบัญชีอัตราภาษีการค้า กำหนดอัตราภาษีที่จัดเก็บจากผู้ประกอบการค้าแต่ละประเภทแตกต่างกัน อัตราภาษีจึงมีหลายอัตรา ภาษีการค้าจึงขาดความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ กลไกในการตัดสินใจทำการผลิตและการบริโภคมิได้เป็นไปตามกลไกตลาดอย่างแท้จริง เกิดภาวะภาษีส่วนเกิน (excess burden) การจัดสรรการใช้ทรัพยากรในระบบเศรษฐกิจจึงไม่มีประสิทธิภาพ

ประการที่สี่ ความไม่เอื้ออำนวยต่อการส่งออก ความพอกพูนของภาระภาษีซ้ำแล้วซ้ำอีก ทำให้ต้นทุนของสินค้าสูงกว่าที่ควร เป็นอุปสรรคต่อการแข่งขันทางการค้าระหว่าง

ประเทศ แม้ว่าทางรัฐบาลจะใช้มาตรการชดเชยภาษีให้แก่ผู้ส่งออกก็ไม่สามารถชดเชยได้หมดและถูกต้องตามความเป็นจริง อีกทั้งยังถูกประเทศคู่ค้านำมาเป็นข้ออ้างในการใช้มาตรการตอบโต้

ประการที่ห้า ไม่เอื้ออำนวยต่อการลงทุน การจัดเก็บภาษีทั้งที่เป็นวัตถุดิบ สินค้าขั้นกลาง ทำให้ต้นทุนการผลิตสูง เป็นอุปสรรคต่อการขยายการผลิต และทำให้เกิดการได้เปรียบเสียเปรียบในหมู่ผู้ประกอบการ เพราะผู้ประกอบการรายใหญ่ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนได้รับการยกเว้นภาษีการค้าตามพระราชบัญญัติการส่งเสริมการลงทุน

ประการที่หก ไม่มีกลไกป้องกันการหลบหนีภาษี การจัดเก็บภาษีจากยอดรายรับทำให้ผู้ที่หลบหนีภาษีได้เปรียบ แต่ผู้ที่เสียภาษีถูกต้องตามกฎหมายจะเสียเปรียบในการแข่งขันทางการค้า

### 3. แนวคำถามแบบอธิบายความหมายของคำ

1. ภาษีแบบรวมใน(inclusive tax) .....

.....

2. ภาษีแบบแยกนอก(exclusive tax) .....

.....

3. ผลการพอกพูน(cascading effect).....

.....

4. ผลการบิดเบือน(distortion effect). .....

.....

5. ภาระภาษีส่วนเกิน(excess burden).....

.....

### 4. แนวคำถามแบบอัตนัย

1. รูปแบบของภาษีการขายมี 2 รูปแบบ อะไรบ้าง และแตกต่างกันอย่างไร จงอธิบาย

2. โครงสร้างภาษีการค้าของไทยมีข้อบกพร่องอย่างไรบ้าง จงอธิบาย
3. เพราะเหตุใดภาษีการค้าจึงถูกยกเลิก จงอธิบาย
4. “ ภาษีการค้าบิดเบือนการทำงานของกลไกตลาด ” ท่านเห็นด้วยกับคำกล่าวนี้หรือไม่ เพราะเหตุใด จงอธิบาย
5. เพราะเหตุใดการจัดเก็บภาษีการค้าจึงเกิดผลพอกพูน(cascading effect) จงอธิบาย
6. “ ผลของการจัดเก็บภาษีการค้าทำให้เกิดภาวะภาษีส่วนเกิน ” ท่านเห็นด้วยกับคำกล่าวนี้หรือไม่ เพราะเหตุใด จงอธิบาย

### หนังสืออ่านประกอบบทที่ 6

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (พิมพ์ครั้งที่ 3) กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2535 บทที่ 16

สรรพากร, กรม ประมวลรัษฎากร ฉบับปี 2533

เอนก เขียรถาวร เศรษฐศาสตร์ภาษีอากร 2 กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง 2533 บทที่ 7

Hyman , David N. **Public Finance** (4th ed.) New York : The Dryden Press, 1993, chapter 16.

Musgrave, R.A. & Peggy B. Musgrave. **Public Finance in Theory and Practice** (5th ed.) New York : McGraw-Hill ., 1989, chapter 23.