



# รัฐสภาสาร

## เรื่องในเล่ม

- คำปราศรัยเนื่องในโอกาสวันขึ้นปีใหม่ 2535  
ของประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ 1  
*งานผลิตเอกสารรัฐสภา*
- ภาษีมูลค่าเพิ่มกับภาษีสรรพสามิต 3  
*วิบูลย์ บุญยศโรตม์*
- ภาษีมูลค่าเพิ่มกับภาษีธุรกิจเฉพาะ 16  
*โมวีรัตน์ บุญญาศิริ*
- ข้อคิดบางประการของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม  
กับการพัฒนาเศรษฐกิจไทย 27  
*ดร. พูลสิน อิงคะวัต*
- ภาษีมูลค่าเพิ่ม : บทวิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างประเทศไทย  
และประเทศอื่นในเอเชีย 38  
*ดร. จงรัก ระรวยทรง*
- ประสพการณ์และบทเรียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศญี่ปุ่น 52  
*สาธิต รังคสิริ*
- ภาษีมูลค่าเพิ่มในญี่ปุ่นได้รับความนิยมเพิ่มมากขึ้น 59  
*เจริญ ฤทธิมานนท์*

ปีที่ 40 ฉบับที่ 1 เดือน มกราคม 2535

ISSN 0125-0957



## รัฐสภาสาร

### วัตถุประสงค์

เพื่อเผยแพร่การปกครองระบอบประชาธิปไตย และเพื่อเสนอ  
ข่าวสารวิชาการ ในวงงานรัฐสภา และอื่น ๆ ทั้งภายในและต่างประเทศ

### การส่งเรื่องลงรัฐสภาสาร

ส่งที่บรรณาธิการหนังสือรัฐสภาสาร ศูนย์บริการเอกสารและค้นคว้า  
สำนักงานเลขาธิการรัฐสภา โทร. 2826181-09 ต่อ 238

### สำนักงานหนังสือพิมพ์รัฐสภาสาร

สำนักงานเลขาธิการรัฐสภา ถนนอุทองใน คลุสิต กรุงเทพฯ 10300  
โทร. 2826181-09 ต่อ 231 , 229

### บอกรับเป็นสมาชิก

ส่งเงินล่วงหน้าในนามผู้จัดการไปยัง สำนักงานเลขาธิการรัฐสภา  
โดยส่งเช็คไปรษณีย์หรือธนาคาร สั่งจ่าย ณ ที่ทำการไปรษณีย์คลุสิต  
กรุงเทพฯ 10300 กำหนดออกเดือนละหนึ่งฉบับ อัตราค่าบำรุง ปีละ  
หนึ่งร้อยแปดสิบบาท



LI RT



# รัฐสภาสาร

ปีที่ 40 ฉบับที่ 1 เดือน มกราคม 2535

ISSN 0125 - 0957



# LIRT

Legislative Institutional Repository of Thailand

## บทบรรณาธิการ

ประเทศไทยได้เริ่มนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ เมื่อวันที่ 1 มกราคม 2535 แทนภาษีการค้าที่ใช้มานานกว่า 40 ปีแล้ว ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความเหมาะสมกับการสร้างความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ลดอุปสรรคในการพัฒนาการผลิตภายในประเทศอันเกิดจากการซ้ำซ้อนของภาษีการค้า และลดการบิดเบือนทางเศรษฐกิจเนื่องจากการมีภาษีการค้าหลายอัตรา รวมทั้งขจัดความยุ่งยากในการปฏิบัติตามกฎหมายที่สลับซับซ้อน ดังนั้นระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจึงนับว่าเป็นระบบที่ดีในการแก้ปัญหาความซ้ำซ้อน และขจัดความไม่เป็นธรรมให้หมดสิ้นไป

แต่ในระยะแรกของการประกาศใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ได้สร้างความสับสนให้เกิดขึ้นแก่ประชาชนทั่วไป ไม่ว่าจะเป็นนักธุรกิจ ผู้ใช้แรงงาน หรือผู้บริโภคต่างๆ ซึ่งในเรื่องนี้ทางหน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้องได้พยายามอย่างยิ่งในการสร้างความรู้ ความเข้าใจให้เกิดขึ้นแก่ประชาชนเหล่านั้น

รัฐสภาสารฉบับนี้จึงขอนำเสนอความรู้เรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มกับภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มกับภาษีธุรกิจเฉพาะ ข้อคิดบางประการของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มกับการพัฒนาเศรษฐกิจไทย เพื่อให้ประชาชนได้รับทราบถึง ความหมาย ความเป็นมา ข้อดีและข้อเสียของ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และ ผลกระทบของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีต่อเศรษฐกิจไทย รวมทั้งขอนำเสนอ เรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม : บทวิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างประเทศไทยและประเทศอื่นในเอเชีย ประสบการณ์และบทเรียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศญี่ปุ่นและภาษีมูลค่าเพิ่มในญี่ปุ่นได้รับความ นิยมเพิ่มมากขึ้น จึงหวังว่าบทความที่นำมาเสนอนี้จักเป็นประโยชน์แก่ท่านผู้อ่านตามสมควร





## คำปราศรัย

ของ

ฯพณฯ ศาสตราจารย์ ดร.อุกฤษ มงคลนาวิน  
ประธานสภานิติบัญญัติแห่งชาติ

เนื่องในโอกาสในวันขึ้นปีใหม่ พุทธศักราช 2535

### พี่น้องประชาชนชาวไทยที่รัก

ในวาระขึ้นปีใหม่ เป็นเวลาที่ทุกคนจะทำจิตใจให้แจ่มใส ทบทวนสิ่งที่ได้กระทำมาแล้วในปีที่ผ่านมา และคิดวางแผนสำหรับปีใหม่ให้กิจการทุกอย่างดำเนินไปด้วยความแน่นอน มั่นคง โดยมีเจตจำนงที่จะสร้างสังคมและประเทศชาติด้วยความเฉลียวฉลาดรอบคอบในกรอบของสังคมไทยและในระบอบประชาธิปไตยที่มีพระมหากษัตริย์เป็นประมุข

ในการปกครองระบอบประชาธิปไตย ปัจจัยพื้นฐานสำคัญที่สุดได้แก่ประชาชนที่จะต้องใช้สิทธิเลือกตั้งของแต่ละคน ด้วยความบริสุทธิ์ใจ มีความแน่นอนที่จะแก้ไขสิ่งที่ผิดพลาดตลอดมาเป็นเวลาห้าสิบเก้าปี เพื่อให้มีผู้แทนราษฎร และมีรัฐบาลที่ดีทำหน้าที่ปกครองประเทศ ให้มีความเป็นปกติสมบูรณ์ ส่งเสริมเศรษฐกิจของประชาชนให้เพิ่มพูน และมีฐานะความเป็นอยู่ให้ดีขึ้นเหมาะสมแก่อัตภาพ มีรายได้สัมพันธ์กับค่าครองชีพที่สูงขึ้น รวมทั้ง ให้เยาวชนของชาติได้รับการศึกษาอย่างทั่วถึงกัน เมื่อถึงเวลานั้นปัญหาใหญ่ๆหลายประการจะสามาถแก้ไขได้โดยง่าย ไม่ว่าจะปัญหาประชาธิปไตยหรือปัญหาสังคมอื่นใดที่ไม่สามารถแก้ไขได้โดยวิธีการทางกฎหมาย

อย่างไรก็ตามการแก้ไขปัญหาด่าง ๆ จะกระทำได้ก็ด้วยความยึดมั่นในการปกครองระบอบประชาธิปไตย เมื่อวันที่ 9 ธันวาคม 2534 ประชาชนชาวไทยก็ได้รับ



LIERT

รัฐธรรมนูญฉบับใหม่และรัฐบาลได้กำหนดวันเลือกตั้งทั่วไปไว้ในวันที่ 22 มีนาคม 2535 โดยสภานิติบัญญัติแห่งชาติได้ให้ความเห็นชอบในกฎหมายเลือกตั้งและกฎหมายพรรคการเมือง เพื่อเป็นส่วนประกอบสำคัญในการเลือกตั้งแล้ว

ในระยะเวลาเก้าเดือนที่ผ่านมา สภานิติบัญญัติแห่งชาติ ได้พิจารณาและให้ความเห็นชอบในการประกาศใช้กฎหมายไปแล้วรวม 129 ฉบับ ที่สำคัญได้แก่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย กฎหมายเลือกตั้ง กฎหมายพรรคการเมือง พระราชบัญญัติงบประมาณรายจ่ายประจำปี กฎหมายที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มและกฎหมายสำคัญในด้านเศรษฐกิจและสังคมอีกมากมายหลายฉบับ ซึ่งจะเป็นหลักในการปกครองประเทศต่อไปจึงขอให้ประชาชนชาวไทยได้ร่วมมือร่วมใจกับรัฐบาลและรัฐสภาชุดที่จะมีขึ้นภายหลังการเลือกตั้งทั่วไปให้บริหารประเทศไทยด้วยความซื่อสัตย์ถูกต้องเที่ยงธรรมนำความเจริญและความความสุขมาสู่ประชาชนชาวไทยตลอดไป

ในปีใหม่นี้นับเป็นปีมหามงคลของประชาชนชาวไทยเนื่องในมงคลสมัยที่สมเด็จพระนางเจ้าพระบรมราชินีนาถทรงเจริญพระชนมพรรษาครบ 5 รอบ จึงขอเชิญชวนพี่น้องชาวไทยทั้งหลายได้ร่วมกันสร้างสรรค์สิ่งที่เป็นประโยชน์เช่นการสร้างตึกโรงพยาบาล "ตึก สก." ถวายเป็นพระราชกุศล ซึ่งจะส่งผลไปถึงประชาชนผู้ด้อยโอกาสทั้งหลาย และเข้าร่วมในโครงการอีกมากมายซึ่งพลกนิกรชาวไทยผู้จงรักภักดีทั้งหลายได้จัดขึ้น และขอตั้งจิตอธิษฐานรวบรวมพลังจิตใจถวายชัยมงคล ให้พระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว สมเด็จพระนางเจ้าพระบรมราชินีนาถ สมเด็จพระบรมราชชนนี สมเด็จพระเจ้าลูกยาเธอ สมเด็จพระเจ้าลูกเธอทุกพระองค์ จงทรงพระเจริญยิ่งยืนนาน ทรงเป็นศูนย์นำจิตใจ และนำสามัคคีชัยมาสู่ประชาชนชาวไทย ชั่วกาลนาน

ในส่วน of ประชาชนชาวไทย ขออาราธนาคุณพระศรีรัตนตรัย และสิ่งศักดิ์สิทธิ์ทั้งหลายในทุกศาสนา โปรดคุ้มครองอภิบาลรักษาให้ทุกท่าน แคล้วคลาดจากภัยอันตราย และความชั่วร้ายทุกประการ ประกอบกิจการงานอันเป็นประโยชน์ของตน และของประเทศชาติ ให้บรรลุผลสำเร็จสมดังปรารถนาจงทุกประการ



# ภาษีมูลค่าเพิ่มกับภาษีสรรพสามิต

วิบูลย์ บุญยศโรตม์

เรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ ได้มีมติของคณะรัฐมนตรี เมื่อวันที่ 10 กุมภาพันธ์ 2532 ให้นำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้ามีการร่างกฎหมาย ณ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และนอกจากได้มีการร่างกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ยังมีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องอีก 16 ฉบับ คือ

1. พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527
2. พ.ร.บ.พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527
3. พ.ร.บ.สุรา พ.ศ. 2493
4. พ.ร.บ.ยาสูบ พ.ศ. 2509
5. พ.ร.บ.ไฟ พุทธศักราช 2486
6. พ.ร.บ.รายได้เทศบาล พ.ศ. 2497
7. พ.ร.บ.รายได้สุขาภิบาล พ.ศ. 2498
8. พระราชกฤษฎีการายได้จังหวัด พ.ศ. 2499
9. พ.ร.บ.ระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร พ.ศ. 2528
10. พ.ร.บ.ระเบียบบริหารราชการเมืองพัทยา พ.ศ. 2521
11. พ.ร.บ.จัดสรรรายได้ประเภทภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะให้แก่ราชการส่วนท้องถิ่น พ.ศ. ....
12. พระราชกฤษฎีกาเพิ่มอัตราภาษีสรรพสามิตเพื่อนำไปจัดสรรให้แก่กรุงเทพมหานครและราชการส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2527



13. พ.ร.บ.จัดสรรเงินภาษีสุรา พ.ศ. 2527
14. พ.ร.บ.ส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520
15. พ.ร.บ.การนิคมอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2522
16. พ.ร.บ.ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514

สำหรับกฎหมายพ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พ.ร.บ.พิกัตอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เป็นกฎหมายที่มีการแก้ไขมากที่สุดในกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มเพราะภาษีสรรพสามิตจะใช้เป็นภาษีเสริมของภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉะนั้นข้าราชการสรรพสามิตจึงควรต้องสนใจติดตามข่าวคราวในเรื่องนี้ให้มากเมื่อถึงเวลาปฏิบัติจัดเก็บภาษีจะได้ปฏิบัติได้ดี เพื่อความเข้าใจในเรื่องนี้ผู้เขียนใคร่ขอเริ่มถึงความเป็นมาในเรื่องนี้ก่อนว่า เหตุใดจึงมีความจำเป็นต้องนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทยแทนภาษีการค้า

ภาษีการค้าในรูปแบบที่จัดเก็บในปัจจุบันนี้เริ่มใช้มาตั้งแต่ ปีพ.ศ. 2504 มีลักษณะเป็นภาษีการขายทั่วไปที่เก็บจากการขายอย่างเดียว และเก็บในระดับผู้ผลิต ในหลายอัตราด้วยกัน ซึ่งทำให้เกิดรายได้แก่รัฐเป็นจำนวนมากตลอดมาจนถึงปัจจุบัน หากจะมีคำถามว่า ภาษีการค้าที่ใช้อยู่ไม่ดีเก็บภาษีไม่ได้หรืออย่างไรจึงต้องเปลี่ยนเป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็เห็นจะต้องตอบว่า ภาษีการค้ายังเก็บภาษีได้ดียู่มาก เก็บภาษีได้มาก แต่โครงสร้างยังไม่เหมาะสมกับภาวะเศรษฐกิจของไทยและของโลกในปัจจุบันด้วย

### ข้อดีของภาษีการค้า

1. ภาษีการค้าใช้กันมานานแล้ว เกิดความเคยชินเข้าใจกันแล้ว ทั้งผู้มีหน้าที่เสียภาษี และผู้เก็บภาษีและเข้าใจง่ายในเบื้องต้นเพราะเป็นภาษีที่เก็บในอัตราคงที่บนฐานของรายรับ
2. ภาษีการค้าทำรายได้ให้แก่รัฐเป็นจำนวนมากมาตลอดในระยะที่เศรษฐกิจของประเทศไทยดีระหว่างปี พ.ศ. 2530-2532 ภาษีการค้าเก็บได้สูงมาก (ปีงบประมาณ 2530 เก็บภาษีการค้า 33,913 ล้านบาท ปีงบประมาณ 2531 เก็บได้ 48,080 ล้านบาท ปีงบประมาณ 2532 เก็บได้ 64,000 ล้านบาท)
3. ภาษีการค้าเป็นภาษีที่จัดเก็บง่ายแม้ระบบบัญชีของผู้ประกอบการค้าจะทำไม่ละเอียดนักก็สามารถจัดเก็บได้ ทำให้ประหยัดค่าใช้จ่ายของรัฐและของภาคเอกชนเป็นจำนวนมาก



4. ภาษีการค้ามีความยืดหยุ่นมากกว่าคือจัดเก็บภาษีอัตราสูงสำหรับสินค้าฟุ่มเฟือยและเก็บอัตราต่ำสำหรับสินค้าที่จำเป็นแก่การครองชีพ

### ข้อเสียของภาษีการค้า

1. ภาษีการค้ามีการเก็บภาษีซ้ำซ้อน ก่อให้เกิดภาษีในต้นทุนการผลิตสินค้า ทำให้ราคาสินค้าสูงเกินควรแม้จะมีการลดภาษีสำหรับสินค้าที่ทำการผลิตต่อเนื่องกันจากอัตรา 9 % เหลือ 1.5% แล้วก็ตามก็ยังมิได้เป็นการแก้ไขปัญหาภาษีซ้ำซ้อนออกไปได้ทั้งหมด

2. ภาษีการค้ามีการจัดเก็บหลายอัตราปัจจุบันมีการเก็บภาษีการค้าจากสินค้าทั้งหมด 19 อัตราตั้งแต่ 0.5 % ของรายรับจนถึง 50 % ของรายรับทำให้ขาดความเป็นกลางและมีการบิดเบือนการใช้ทรัพยากรในด้านการผลิตและการบริโภค

3. ภาษีการค้าทำให้มีการบิดเบือนในการจัดรูปองค์กรในการดำเนินธุรกิจ เพราะเหตุว่าภาษีการค้าที่เก็บซ้ำซ้อนกันในขั้นตอนการผลิตทุกขั้นตอน ผู้ประกอบธุรกิจจึงต้องรวมขั้นตอนผลิตหลายขั้นตอนเป็นองค์กรเดียวเพื่อเสียภาษีน้อยแทนที่จะแยกออกเป็นหลายองค์กรจึงขัดกับรูปการดำเนินธุรกิจตามธรรมชาติ

4. ภาษีการค้าไม่เอื้อต่อการส่งออก ตามปกติการส่งสินค้าออกไปขายยังต่างประเทศได้รับการยกเว้นภาษีการค้า และผู้ผลิตสินค้าที่มีกรรมวิธีโดยต่อเนื่องหลายขั้นตอน จะได้รับการลดอัตราภาษีจาก 9% เหลือ 1.5% อีกทั้งผู้ส่งออกยังมีสิทธิได้รับชดเชยภาษีการค้าที่แฝงอยู่ในตัวสินค้า โดย พ.ร.บ.ชดเชยค่าภาษีสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ. 2524 แล้ว แต่การช่วยเหลือดังกล่าว เป็นการบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนเท่านั้น มิได้ขจัดปัญหาภาษีซ้ำซ้อนที่แฝงอยู่ในตัวสินค้าได้ทั้งหมด ทำให้ต้นทุนการส่งออกของสินค้าไทยสูงกว่าสินค้าของประเทศอื่น และเสียเปรียบในการส่งสินค้าออกไปขายต่างประเทศ

5. กฎหมายภาษีการค้า มีความยุ่งยาก ซับซ้อนมาก การจัดเก็บภาษีนั้นแม้จะมองกว้างๆว่า ภาษีการค้าใช้กันมานาน เข้าใจง่าย เพราะเคยชินปฏิบัติกันมานานแล้วก็ตาม แต่ในความเป็นจริงในส่วนลึกแล้วกฎหมายภาษีการค้า มีการแก้ไขเพิ่มเติมกันมาหลายครั้ง โดยพระราชบัญญัติและพระราชกำหนดหลายฉบับและยังมีพระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ประกาศกรม คำสั่งระเบียบต่างๆ ใช้ประกอบกับประมวลรัษฎากร อีกมากอีก



ทั้งมีหลายอัตรา ทำให้ยากในการวิจัยปัญหาต่างๆ จึงทำให้มีความยุ่งยากซับซ้อนมากและการประเมินภาษีการค้าขึ้นอยู่กับการศึกษาของเจ้าพนักงาน

## ภาษีมูลค่าเพิ่ม (VALUE ADDED TAX)

ก่อนที่เราจะเข้าไปถึงภาษีมูลค่าเพิ่ม เราควรจะต้องทราบถึงความหมายของมูลค่าเพิ่มเสียก่อน

คำว่า “มูลค่าเพิ่ม” (VALUE ADDED) หมายถึงมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นของสินค้าและบริการ ในทุกขั้นตอนของการผลิต และการจำหน่าย

ดังนั้น “มูลค่าเพิ่ม” จึงมีค่าเท่ากับผลต่างระหว่าง “ราคาขาย” สินค้าและบริการกับ “ราคาซื้อ” ของสินค้าและบริการ ตามระบบธุรกิจการค้าตามธรรมชาติเอง เขียนเป็นรูปสมการได้ดังนี้คือ

$$\text{มูลค่าเพิ่ม} = \text{ราคาขาย} - \text{ราคาซื้อ}$$

ตัวอย่าง ซื้อสินค้ามา 100 บาทขายไป 140 บาทมีมูลค่าเพิ่ม 40 บาท

$$40 = 140 - 100$$

และมูลค่าเพิ่ม 40 บาทนี้จะป็นฐานตัวตั้งในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

## ความหมายของภาษีมูลค่าเพิ่ม

“ภาษีมูลค่าเพิ่ม” (VALUE ADDED TAX) หมายถึงภาษีที่เก็บจากมูลค่าของสินค้าและบริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่าย

เขียนเป็นรูปสมการได้ดังนี้

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

บางท่านอาจจะยังสงสัยกับคำว่า “ภาษีขาย” และ “ภาษีซื้อ” คืออะไร ขออธิบายว่า ในธุรกิจการค้าทั่วไป ผู้ประกอบกิจการจะไม่ยอมรับภาระภาษีไว้เอง แต่ผลักภาระภาษีไปยังผู้ซื้อหรือผู้บริโภครับไปแทน โดยบวกภาษีเข้าไปในราคาขายของสินค้านั้นไว้แล้ว เช่น เราซื้อผงซักฟอก 1 ถัง ราคา 100 บาท ย่อมมีภาษีอยู่ในราคา 100 บาท นั้นแล้ว 10 บาท (คิดอัตราภาษีการค้า 10%) เพราะผู้ประกอบการได้นำภาษี 10 บาท มารวมไว้ในมูลค่าของ



LI RT

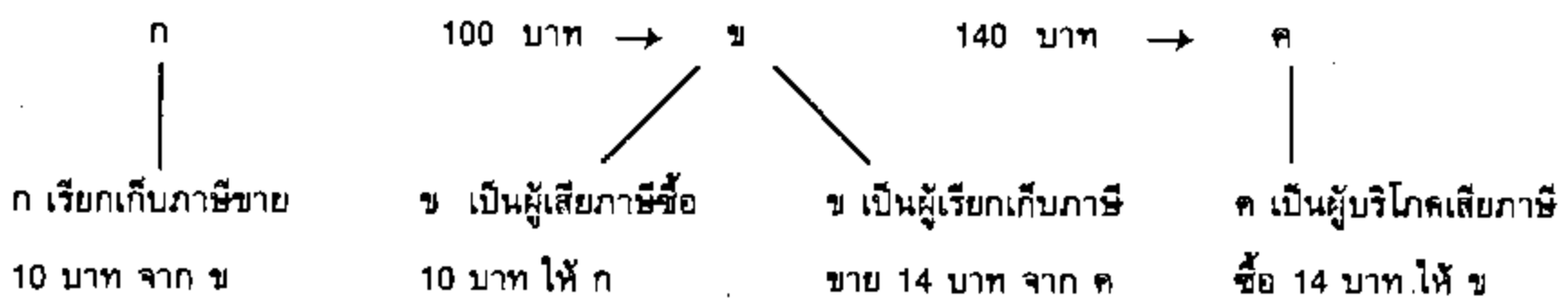
ผงชักฟอกกลองนั้นแล้ว ดังนั้น ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้บริโภคนั้นเองเป็นผู้รับภาระภาษี เพียงแต่ไม่รู้สึกรว่าเป็นผู้เสียภาษีในการซื้อสินค้าเท่านั้น

ดังนั้นความหมายของคำว่า “ภาษีซื้อ” จึงหมายถึงภาษีที่ผู้ซื้อสินค้าได้เสียไปในการซื้อสินค้านั้น

สำหรับคำว่า “ภาษีขาย” นั้นอธิบายได้ว่า เมื่อผู้ประกอบการขายสินค้าไปแล้ว แต่ผลักภาระภาษีไปในราคาสินค้าที่ขาย โดยให้ผู้ซื้อเป็นผู้รับภาระภาษีในสินค้าที่ตนขายไป

ดังนั้น ความหมายของคำว่า “ภาษีขาย” จึงหมายถึงภาษีที่ผู้ขายสินค้าได้เรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้านั้นนั่นเอง

ตัวอย่าง ก. ขายผงชักฟอก 1 ถัง ให้ข. ในราคา 100 บาท ข. ขายผงชักฟอกถังนั้นให้ ค. ในราคา 140 บาท จะเกิดภาษีขายและภาษีซื้อได้ดังนี้



ดังนั้น ข จะเป็นผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มดังนี้

$$\begin{aligned} \text{ภาษีมูลค่าเพิ่ม} &= \text{ภาษีขาย} - \text{ภาษีซื้อ} \\ 4 &= 14 - 10 \end{aligned}$$

และ ข จะต้องนำเงินภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 4 บาท ส่งให้เจ้าหน้าที่

### กลไกของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

เพื่อให้เข้าใจถึงภาษีมูลค่าเพิ่มมากขึ้น จึงควรจะเข้าใจถึงกลไกของภาษีมูลค่าเพิ่มว่า จะมีการเก็บภาษีในขั้นตอนใด และจะมีภาระภาษีในขั้นตอนไหน ดังนี้

สมมติว่า มีผู้ผลิตเฟอร์นิเจอร์ โต๊ะ เก้าอี้ ออกจำหน่ายไปจนถึงขายให้ผู้บริโภคไปใช้สอยนั้น จะมีผู้เกี่ยวข้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มกันอย่างไร โดยตั้งอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ในอัตรา 10%



## ตารางแสดงกลไกการทำงานของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

		อัตราภาษี 10%		หน่วย: บาท	
		ราคาขาย (ไม่ได้ รวมภาษี มูลค่า เพิ่ม)	ภาษีขาย	ภาษีที่ต้องชำระ ภาษีซื้อ	ภาษีมูลค่า เพิ่ม
ขั้นที่ 1	ผู้รับสัมปทานป่าไม้ขายไม้ซุงให้ โรงเลื่อย	2,000	200	-	200
ขั้นที่ 2	โรงเลื่อยขายไม้แปรรูปให้ผู้ผลิต เฟอร์นิเจอร์	6,000	600	200	400
ขั้นที่ 3	ผู้ผลิตเฟอร์นิเจอร์ ขายโต๊ะ เก้าอี้ให้ร้านขายปลีก	11,000	1,100	600	500
ขั้นที่ 4	ร้านขายปลีกขายโต๊ะ เก้าอี้ให้ ผู้ซื้อ	20,000	2,000	1,100	900
รวมภาษีที่จัดเก็บ 10% ของราคาขายสุดท้าย		20,000			2,000

ขั้นที่ 1 เมื่อผู้รับสัมปทานป่าไม้ขายไม้ซุงให้แก่โรงเลื่อย 2,000 บาท ต้องเรียกเก็บภาษีขายจากโรงเลื่อยร้อยละ 10 ของราคาขายคือ 200 บาท แล้วผู้รับสัมปทานป่าไม้ต้องนำเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม 200 บาท ส่งให้กรมสรรพากร

ขั้นที่ 2 โรงเลื่อยนำไม้ซุงมาแปรรูปเป็นไม้แผ่นแล้วขายให้แก่ผู้ผลิตเฟอร์นิเจอร์ 6,000 บาท ต้องเรียกเก็บภาษีขายจากผู้ผลิตเฟอร์นิเจอร์ร้อยละ 10 ของราคาขายคือ 600 บาท แล้วนำภาษีซื้อ 200 บาท ที่ตนได้ชำระให้แก่ผู้รับสัมปทานป่าไม้มาหักออกจากภาษีขาย 600 บาท คงเหลือยอดเงินภาษี 400 บาท ดังนั้นโรงเลื่อยต้องนำเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม 400 บาทส่งให้กรมสรรพากร(สำหรับเงินที่เหลืออีก 200 บาทนั้นโรงเลื่อยจะเก็บไว้เพื่อชดเชยเงินภาษีที่ตนเองได้จ่ายภาษีให้ผู้รับสัมปทานป่าไม้)

ขั้นที่ 3 ผู้ผลิตเฟอร์นิเจอร์นำไม้แผ่นมาผลิตเป็นเฟอร์นิเจอร์โต๊ะเก้าอี้แล้วขายให้ร้านขายปลีกราคา 11,000 บาทก็ต้องเรียกเก็บภาษีขายจากร้านขายปลีกร้อยละ 10 ของราคาขายคือ 1,100 บาทแล้วนำภาษีซื้อ 600 บาท ที่ตนได้ชำระให้แก่โรงเลื่อยมาหักออกจากภาษีขาย 1,100 บาท คงเหลือยอดเงินภาษี 500 บาท ดังนั้นผู้ผลิตเฟอร์นิเจอร์ต้องนำเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม



500 บาท ส่งให้กรมสรรพากร (สำหรับเงินที่เหลืออีก 600 บาทผู้ผลิตเฟอร์นิเจอร์จะเก็บไว้เพื่อชดเชยเงินภาษีที่ตนเองได้จ่ายภาษีให้โรงเลื่อย)

ขั้นที่ 4 ร้านขายปลีกได้ขายโต๊ะเก้าอี้ให้แก่ผู้ซื้อราคา 20,000 บาท ก็ต้องเรียกเก็บภาษีขายจากผู้ซื้อร้อยละ 10 ของราคาขายเป็นเงิน 2,000 บาท แล้วนำภาษีซื้อ 1,100 บาท ที่ตนได้ชำระให้แก่ผู้ผลิตเฟอร์นิเจอร์มาหักออกจากภาษีขาย 2,000 บาทคงเหลือยกไป 900 บาท ดังนั้นร้านขายปลีกต้องนำเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม 900 บาท ส่งให้กรมสรรพากร (สำหรับเงินที่เหลืออีก 1,100 บาท ผู้ขายปลีกจะเก็บไว้เพื่อชดเชยเงินภาษีที่ตนเองได้จ่ายให้แก่ผู้ผลิตเฟอร์นิเจอร์)

จะเห็นได้ว่าการขายโต๊ะเก้าอี้ราคา 20,000 บาท ภาษีจะตกอยู่กับผู้ซื้อสุดท้ายคือผู้บริโภคจำนวน 2,000 บาท ไม่มีภาษีซ้ำซ้อนอยู่ในขั้นตอนการผลิตหรือการขายแต่อย่างใดทั้งสิ้น

ความเป็นมาของภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีมูลค่าเพิ่มวิวัฒนาการมาจากภาษีการขายโดยมีวัตถุประสงค์จะไม่ให้มีการเก็บซ้ำซ้อนเกิดขึ้นในสินค้าที่ขาย

ตามหลักฐานตำราภาษีอากรกล่าวว่าเมื่อปี พ.ศ. 2461 นักอุตสาหกรรมเยอรมันตะวันตกที่ชื่อ VON SIEMENS เคยเสนอแนวคิดให้มีการจัดเก็บภาษีให้มีการหักภาษีของต้นทุนและวัตถุดิบ แทนการจัดเก็บภาษีจากการขายทุกทอดแต่ไม่ได้รับการพิจารณาจากรัฐบาล

คำว่า "ภาษีมูลค่าเพิ่ม" ได้มีผู้บัญญัติใช้ในปี ค.ศ. 1954 (พ.ศ. 2497) หลังจากได้มีการทดลองใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศฝรั่งเศสในระดับการผลิตในปี พ.ศ. 2491 โดยชาวฝรั่งเศสชื่อ Monsieur Maruice Laure ข้าราชการกระทรวงการคลังของฝรั่งเศสโดยบัญญัติคำว่าภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ว่า "Tax SurLa Valeur Ajoutee (TVA)" ซึ่งแปลเป็นภาษาอังกฤษว่า Tax on the added value หรือ Value Added Tax (VAT) และอธิบายว่าภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีการขายที่ยอมให้หักภาษีของวัตถุดิบและสินค้าประเภททุน

ในปี พ.ศ. 2504 กลุ่มตลาดร่วมยุโรปได้มีแนวคิดที่จะนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ โดยให้กลุ่มประเทศสมาชิกเปลี่ยนระบบภาษีการขายของทุกประเทศให้เป็นระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อให้เป็นระบบเดียวกัน

ในปี พ.ศ. 2511 ประเทศฝรั่งเศสเป็นประเทศแรกที่ใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มตั้งแต่ระดับการผลิตไปจนถึงทุกทอดของการขายส่งและขายปลีกเรียกว่าภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มรูปแบบ



ต่อมาในปี พ.ศ. 2511 นั้นเองประเทศเยอรมันตะวันตกก็ประกาศใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มตามประเทศฝรั่งเศสและระบบภาษีมูลค่าเพิ่มก็แพร่หลายไปทั่วยุโรปและอเมริกาใต้ สำหรับอังกฤษใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในปี พ.ศ. 2516

สำหรับประเทศในแถบเอเชีย ประเทศเกาหลีใต้เป็นชาติแรกที่ใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในปี พ.ศ. 2520 ต่อมาก็เป็นฟิลิปปินส์ ไต้หวัน และอินโดนีเซีย ส่วนนิวซีแลนด์ใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในปี พ.ศ. 2528

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอาจกล่าวได้ว่าเป็นระบบภาษีที่แพร่หลายเร็วที่สุดในโลกในระยะเวลา 40 ปีมีประเทศต่างๆ ใช้วิธีการเก็บภาษีตามระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วทั้งเต็มรูปแบบและไม่เต็มรูปแบบกว่า 60 ประเทศ

ประเทศในทวีปยุโรปที่ใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มรูปแบบมี 17 ประเทศคือ

- |                  |                  |
|------------------|------------------|
| 1. ออสเตรีย      | 2. เบลเยียม      |
| 3. เดนมาร์ก      | 4. ฟินแลนด์      |
| 5. ฝรั่งเศส      | 6. เยอรมัน       |
| 7. กรีซ          | 8. ไอร์แลนด์     |
| 9. อิตาลี        | 10. บักเซมเบอร์ก |
| 11. เนเธอร์แลนด์ | 12. นอร์เวย์     |
| 13. โปรตุเกส     | 14. สเปน         |
| 15. สวีเดน       | 16. เดอร์รี่     |
| 17. อังกฤษ       |                  |

ประเทศในละตินอเมริกาและหมู่เกาะแคริบเบียน ใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มรูปแบบ 16 ประเทศคือ

- |                |              |
|----------------|--------------|
| 1. อาร์เจนตินา | 2. โบลิเวีย  |
| 3. บราซิล      | 4. ชิลี      |
| 5. โคลัมเบีย   | 6. คอสตาริกา |
| 7. เอกวาดอร์   | 8. กัวเตมาลา |
| 9. ฮอนดูรัส    | 10. เม็กซิโก |
| 11. นิการากัว  | 12. ปานามา   |



13. เปรู 14. อุรุกวัย

15. สาธารณรัฐโคลอมเบีย 16. ไฮติ

ประเทศในทวีปอเมริกา ใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มรูปแบบ 2 ประเทศคือ

1. คามาโกาสกา

2. โบลิเวีย

ประเทศในเอเชียแปซิฟิกใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มรูปแบบ 3 ประเทศคือ

1. เกาหลีใต้

2. ไต้หวัน

3. นิวซีแลนด์

ประเทศในตะวันออกกลางใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มรูปแบบ 1 ประเทศคือ  
อิสราเอล

นอกจากที่กล่าวไว้แล้วยังมีประเทศอื่นอีกประมาณ 20 ประเทศที่ใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มไม่เต็มรูปแบบคือใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มกับภาษีการขายแต่ไม่ได้เก็บทุกขั้นตอนตั้งแต่การผลิตจนถึงขั้นขายปลีกคือประเทศอินโดนีเซียและประเทศในทวีปอเมริกา

### ข้อดีของภาษีมูลค่าเพิ่ม

1. ภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ทำให้เกิดภาวะภาษีซ้ำซ้อนสำหรับภาษีการค้าจะมีภาวะภาษีซ้ำซ้อนกันในตัวสินค้าเพราะใช้ฐานของมูลค่าทั้งหมด หรือราคาขายหรือรายรับ แต่ภาษีมูลค่าเพิ่มใช้ฐานเฉพาะมูลค่าที่เพิ่มขึ้น และมีการหักภาษีต้นทุนและภาษีของวัตถุดิบออกไปภาวะภาษีซ้ำซ้อนจึงถูกขจัดออกไป

2. ภาษีมูลค่าเพิ่มมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ ใช้อัตราภาษีอัตราเดียว (10%) ทำให้มีการคิดต้นทุนกำไรของสินค้ามีความถูกต้องแน่นอนมากขึ้น แม้กระบวนการการผลิตจะมีหลายขั้นตอนก็ตามและธุรกิจขนาดเล็กที่มีการแยกการผลิตจะไม่เสียเปรียบธุรกิจขนาดใหญ่ที่มีการผลิตหลายขั้นตอนอยู่ในองค์กรเดียวกัน

3. ภาษีมูลค่าเพิ่มเกื้อหนุนการส่งออก ในปัจจุบันการส่งออกภายใต้ระบบภาษีการค้าได้รับการยกเว้นภาษีและได้รับความช่วยเหลือคืนภาษีที่ซ้ำซ้อนอยู่ในตัวสินค้าให้ โดยลดหย่อนภาษีอากรให้ตามพระราชบัญญัติลดหย่อนภาษีอากรสินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักร พ.ศ. 2524 ซึ่งยังไม่สามารถคืนภาษีที่ซ้ำซ้อนอยู่ในตัวสินค้าได้หมด แต่ภายใต้ระบบ



LI RT

ภาษีมูลค่าเพิ่มการส่งออกจะกำหนดให้เสียภาษีในอัตราศูนย์ ฉะนั้นนอกจากสินค้านั้นจะไม่มีภาษีแล้วยังได้รับคืนภาษีที่มีอยู่ในตัวสินค้านั้นได้ครบถ้วนทั้งหมดอีกด้วย ทำให้สินค้าที่ส่งออกราคาต่ำลง

4. ส่งเสริมการลงทุน ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มผู้ประกอบการจะได้รับการคืนภาษีในช่วงที่เกี่ยวกับการลงทุน เช่น ซื้อเครื่องจักรกล เครื่องมือ เครื่องใช้ในการผลิตสินค้า เท่ากับยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าทุนให้ทั้งหมดทำให้เกิดการเคลื่อนไหวในการลงทุนในค้านต่าง ๆ มากขึ้น

5. ลดการหนีภาษี ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มผู้ผลิตและผู้ขายแต่ละรายมีการเชื่อมโยงกันเป็นลูกโซ่และการหนีภาษีของผู้ประกอบการหนึ่งจะทำให้ผู้ประกอบการอีกคนหนึ่งต้องเสียภาษีมากขึ้น ดังนั้นผู้ประกอบการทุกรายจะต้องรักษาผลประโยชน์ของตนเองโดยการซื้อสินค้าและการขายสินค้าจะต้องมีหลักฐานใบกำกับภาษีอย่างถูกต้องเพื่อตนจะได้นำภาษีซื้อมาหักออกจากภาษีขายได้ถูกต้องทำให้ลดการหนีภาษีและสะดวกในการตรวจสอบอีกด้วย

### ข้อเสียของภาษีมูลค่าเพิ่ม

1. ด้านการบริหารภาษีภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะทำให้จำนวนผู้เสียภาษีมีมาก ทำให้การบริหารภาษียุ่งยากมากขึ้น และเพิ่มความสลับซับซ้อนในด้านการตรวจสอบภาษี การคืนภาษี การคำนวณภาษี และการประเมินภาษี จึงต้องเพิ่มค่าใช้จ่ายในด้านเครื่องคอมพิวเตอร์ และเพิ่มบุคลากรอีกจำนวนมาก

2. ปัญหาเกิดขึ้นจากการยกเว้นภาษี ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจำเป็นจะต้องมีการยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าบางประเภท เช่น สินค้าเกษตร ปุ๋ย อาหารสัตว์ ยาสำหรับพืชหรือสัตว์ หนังสือพิมพ์ ตำราเรียน ฯลฯ ทำให้วงจรภาษีขาดช่วงไปและไม่สามารถตรวจสอบได้ด้วย

### อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มกำหนดอัตราภาษีไว้ร้อยละ 10 (คือเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มของกรมสรรพากรร้อยละ 9 บวกด้วยภาษีมูลค่าเพิ่มเก็บส่งให้เทศบาลอีกร้อยละ 1 ซึ่งใกล้เคียงกับภาษีการค้าในอัตราปกติ คือร้อยละ 9 และมีภาษีเทศบาลอีกร้อยละ 10 ของภาษีการค้า = 0.9% ดังนั้นรวมภาษีการค้าและภาษีเทศบาล = 9.9%)



LI RT

สำหรับการส่งออกกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ “ศูนย์”

## ภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต

เนื่องจากข้อกำหนดของกระทรวงการคลังมีว่า การนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทยนั้นจะต้องทำให้ผู้เสียภาษีมีภาระภาษีเกิดขึ้นใกล้เคียงกับตัวเงินภาษีที่เคยเสียภาษีการค้าอยู่เดิมเช่นผู้ผลิตสินค้าเคยเสียภาษีการค้าสำหรับสินค้าของตนจำนวนหนึ่ง เดือนละ 1,500 บาท ก็ควรจะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าจำนวนนั้น เดือนละ 1,500 บาทเท่าเดิม

แต่เนื่องจากภาษีการค้าในปัจจุบันได้มีการเก็บภาษีจากสินค้าและบริการเกินกว่าอัตราร้อยละ 10 อยู่หลายรายการดังนั้นเมื่อภาษีมูลค่าเพิ่มได้มีการเก็บภาษีเพียงอัตราร้อยละ 10 จึงมีปัญหว่าส่วนของภาษีการค้าที่เก็บเกินร้อยละ 10 นั้นจะทำประการใดซึ่งเรื่องนี้กระทรวงการคลังมีมติให้กรมสรรพสามิตจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเสริมในส่วนที่เกินจากอัตราร้อยละ 10 โดยให้ผู้เสียภาษีการค้าคงเสียภาษีเป็นเงินเท่าเดิมคือสินค้าและบริการที่ปรากฏตามบัญชีอัตราภาษีการค้าดังต่อไปนี้

## อัตราภาษีการค้าตามบัญชี

### 1. ชนิด 2

ก. ตู้เย็น ตู้ทำความเย็น เครื่องปรับอากาศ เครื่องแปรอากาศ เครื่องทำอากาศให้บริสุทธิ์หรือสินค้าที่เรียกชื่ออย่างอื่นอันมีลักษณะทำนองเดียวกัน

ผู้นำเข้าหรือผู้ผลิตเสียภาษีอัตรา 30.0% ของรายรับ

ข. เครื่องนวด เป่า บด หรืออบ เครื่องซักผ้า เครื่องดูดฝุ่น ที่ถูหรือที่ขัดพื้น เครื่องหุงต้ม หรือเครื่องนึ่ง เต้า หรือเตาอบ หรือเครื่องใช้อย่างอื่นซึ่งใช้กับไฟฟ้า น้ำมัน เชื้อเพลิง หรือแก๊ส

ผู้นำเข้าหรือผู้ผลิตเสียภาษีอัตรา 20.0% ของรายรับ

ค. นาฬิกา

ผู้นำเข้าหรือผู้ผลิตเสียภาษีอัตรา 20.0% ของรายรับ

ง. เครื่องรับโทรทัศน์ เครื่องรับวิทยุ เครื่องเล่นจานเสียง เครื่องเล่นเทป เครื่อง



LI RT

อัดเสียง เครื่องบันทึกเสียง เครื่องขยายเสียง หรือเครื่องปรับเสียง จานเสียง เทปอัดเสียงหรือ  
สินค้าที่เรียกชื่ออย่างอื่นอันมีลักษณะทำนองเดียวกัน

ผู้นำเข้าหรือผู้ผลิตเสียภาษีอัตรา 30.0% ของรายรับ

จ. เครื่องดนตรี ทั้งนี้ไม่รวมถึงเครื่องดนตรีพื้นเมืองอันต้องเสียภาษีตามอัตรา  
ในชนิด 1

ผู้นำเข้าหรือผู้ผลิตเสียภาษีอัตรา 15.0% ของรายรับ

ฉ. กล้องถ่ายภาพยนตร์ หรือถ่ายรูป เครื่องถ่ายหรืออัดรูป หรือเครื่องถ่ายเอกสาร  
เครื่องฉายภาพหรือภาพยนตร์ เครื่องม้วนหรือตัดต่อฟิล์ม เครื่องล้าง อัด ขยาย หรือพิมพ์รูป  
เอกสารหรือภาพยนตร์ ฟิล์มหรือสิ่งอื่นที่ใช้อัด หรือถ่ายรูป เอกสาร หรือภาพยนตร์ ซึ่งยังมีได้  
ใช้อัดหรือถ่าย (ทั้งนี้ไม่รวมถึงเครื่องเอ็กซเรย์และฟิล์มที่ใช้กับเครื่องเอ็กซเรย์อันต้องเสียภาษี  
ตามมาในชนิด 1)

ผู้นำเข้าหรือผู้ผลิตเสียภาษีอัตรา 15.0% ของรายรับ

ช. แป้งหอม ลิปสติก ยาทาเล็บ ยาย้อมผม น้ำมันใส่ผม ครีมโกนหนวด ครีม  
ล้างหน้า เครื่องสำอาง เครื่องเสริมสวย หรือสิ่งใดๆ อันมีลักษณะทำนองเดียวกัน เครื่องหอม  
น้ำหอม น้ำมันหอม หัวน้ำหอม หัวน้ำมันหอม (ทั้งนี้ไม่รวมถึงหัวน้ำหอม และหัวน้ำมันหอมใน  
สภาพที่ใช้ได้เฉพาะในการผลิตสินค้าอันต้องเสียภาษีตามอัตราในชนิด 1)

ผู้นำเข้าหรือผู้ผลิตเสียภาษีอัตรา 20.0% ของรายรับ

## 2. ชนิด 3

ก. โคมไฟฟ้า พัดลม หรือเตารีด ซึ่งใช้กับไฟฟ้า

ผู้นำเข้าหรือผู้ผลิตเสียภาษีอัตรา 15.0% ของรายรับ

ข. รถจักรยานยนต์หรือเครื่องยนต์ที่ใช้ติดกับรถจักรยานยนต์

ผู้นำเข้าหรือผู้ผลิตเสียภาษีอัตรา 12.0% ของรายรับ

## 3. ชนิด 4

ก. รถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คนนอกจากที่ระบุใน (ข)

ผู้นำเข้าหรือผู้ผลิตเสียภาษีอัตรา 40.0% ของรายรับ

ข. รถยนต์ตาม (ก) เฉพาะที่ใช้เครื่องยนต์ดีเซล

ผู้นำเข้าหรือผู้ผลิตเสียภาษีอัตรา 50.0% ของรายรับ



LIART

**4. ประเภทการค้า 4 การรับจ้างทำของ**

ชนิด 2 การใช้บริการในสถานอาบน้ำ นวด หรืออบตัว ตามกฎหมายว่าด้วยสถานบริการหรือสถานนวด หรืออบตัวอย่างอื่น

ผู้ประกอบการเสียภาษีอัตรา 10.0% ของรายรับ

**5. ประเภทการค้า 7 โรงแรมและภัตตาคาร**

ก. ไนท์คลับหรือคาบาเร่ต์

ผู้ประกอบการเสียภาษีอัตรา 15.0% ของรายรับ

ข. ภัตตาคารที่มีหญิงบำเรอสำหรับปรนนิบัติลูกค้าหรือมีที่สำหรับพักผ่อนหลับนอนหรือมีการบริการนวดให้ลูกค้า

ผู้ประกอบการเสียภาษีอัตรา 15.0% ของรายรับ

**6. ประเภทการค้า 14 การกระทำกิจการ**

ก. การจัดฉายภาพยนตร์ หรือการแสดงหรือการเล่นอย่างอื่น โดยมีการฉายภาพยนตร์ด้วย

ผู้ประกอบการเสียภาษีอัตรา 15.0% ของรายรับ

ข. การจัดให้มีการแข่งม้าแต่ไม่รวมถึงการรับพนันม้าแข่ง

ผู้ประกอบการเสียภาษีอัตรา 15.0% ของรายรับ

การกำหนดสินค้าและบริการตามบัญชีภาษีการค้าที่มีอัตราเกิน 10% ดังกล่าวแล้วนี้กรมสรรพสามิตจะได้นำมาเขียนปรับปรุงใหม่ทั้งรูปแบบและอัตราภาษีเพื่อให้สอดคล้องกับกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไป



# ภาษีมูลค่าเพิ่มกับภาษีธุรกิจเฉพาะ

ไมริรัตน์ บุญญาศิริ

## 1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม บุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่

1.1 ผู้ประกอบการ

1.2 ผู้นำเข้า

ทั้งนี้ไม่ว่าผู้เสียภาษีจะประกอบการในรูปของบุคคลธรรมดา คณะบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญกองมรดก บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล องค์การของรัฐบาล หรือนิติบุคคลในรูปแบบใดก็ตาม และให้บุคคลต่อไปนี้ เป็นผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

1. ตัวแทนในราชอาณาจักรที่ดำเนินการขายสินค้าหรือให้บริการแทนผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักร

2. ผู้รับโอนสินค้าหรือผู้รับโอนสิทธิในการบริการที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ในอัตราศูนย์ได้แก่ การรับโอนสินค้าหรือโอนสิทธิในการบริการจากองค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล (ซึ่งผู้รับโอนจะต้องไม่ใช่องค์การดังกล่าวข้างต้น)

3. สินค้านำเข้าที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร และได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มต่อมาภายหลังสินค้านั้นต้องเสียอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรดังนั้น บุคคลต่อไปนี้จึงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ได้แก่

(ก) ผู้ที่มีความรับผิดชอบตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร



(ข) ผู้รับโอนสินค้าถ้ามีการโอนสินค้าดังกล่าว

4. ผู้ควบกิจการเข้าด้วยกัน และผู้ประกอบการใหม่ในกรณีที่มีการควบกิจการ
5. ผู้รับโอนกิจการในกรณีรับโอนกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

## 2. ฐานภาษี

ภาษีขายที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เมื่อความรับผิดที่จะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น จะคำนวณจากฐานภาษี ตามสูตรดังนี้

ภาษีขาย = ฐานภาษี x อัตราภาษีร้อยละ 10

หรือในกรณีที่เป็นผู้ส่งออกที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีขาย = ฐานภาษี x อัตราภาษีร้อยละ 0

ดังนั้น สิ่งที่สำคัญที่ต้องทำความเข้าใจ คือ คำว่า "ฐานภาษี" ซึ่งแยกออกได้ดังนี้

1. ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการในกิจการทั่วไป หมายความว่าถึงมูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้า หรือการให้บริการ โดยรวมภาษีสรรพสามิต (ถ้ามี) ด้วยซึ่งมูลค่าในที่นี้ได้แก่ เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน หรือประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินแต่มีข้อยกเว้นดังต่อไปนี้ ที่มีให้รวมเป็นมูลค่าของฐานภาษีด้วย คือ

ก. ส่วนลดการค้า หรือค่าลดหย่อนที่ผู้ประกอบการได้ลดให้ในขณะที่ขายสินค้าหรือให้บริการและได้หักส่วนลดการค้าหรือค่าลดหย่อนดังกล่าวออกจากราคาตัวสินค้าหรือราคาค่าบริการ โดยแสดงให้เห็นไว้ชัดเจนในใบกำกับภาษีแล้ว

ข. ค่าชดเชยหรือเงินอุดหนุนตามที่อธิบดีกำหนด

ค. ภาษีขาย

2. ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการในกิจการเฉพาะอย่าง

ก. ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าโดยการส่งออก ได้แก่ ราคา FOB ของสินค้าบวกภาษีสรรพสามิต (ถ้ามี) บวก ค่าธรรมเนียมอื่น (ถ้ามี) แต่ไม่รวมอากรขาออก

ข. ฐานภาษีสำหรับการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ

1. ในกรณีรับขนคนโดยสาร ได้แก่ มูลค่าของค่าโดยสาร ค่าธรรมเนียม และประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บในราชอาณาจักรก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนคนโดยสารนั้น



LI RT

2. ในกรณีรับขนส่งสินค้า ได้แก่ มูลค่าของค่าระวาง ค่าธรรมเนียม และ ประโยชน์อื่นใดที่เรียกเก็บไม่ว่าในหรือนอกราชอาณาจักร ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ เนื่องในการรับขนส่งสินค้านั้นออกนอกราชอาณาจักร

ค. ฐานภาษีนอกจาก (ก), (ข) เป็นไปตามพระราชกฤษฎีกา

### 3. ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้า

ก. ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้าทุกประเภท ได้แก่ ราคา C.I.F. ของสินค้าบวกค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมาย B.O.I. บวกภาษีสรรพสามิต บวกค่าธรรมเนียมอื่น (หากผู้นำเข้าได้รับยกเว้น หรือลดหย่อนอากรขาเข้าตามกฎหมาย B.O.I. หรือกฎหมายอื่นให้นำอากรขาเข้าที่ได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนมารวมเป็นมูลค่าของฐานภาษี)

ข. ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาค ว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยถ้าภายหลังสินค้านั้นต้องเสียอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรเป็นผลทำให้ผู้ที่มีความรับผิดชอบตามกฎหมายศุลกากร และ/หรือ ผู้รับโอนสินค้ามีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ฐานภาษีสำหรับสินค้านั้น ได้แก่ มูลค่าตามสภาพหรือปริมาณของสินค้าที่เป็นอยู่ในวันที่ความรับผิดชอบเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดชอบตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

#### 2.1 อัตราภาษี

(ก) ใช้อัตราร้อยละ 10 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการ

- (1) การขายสินค้า
- (2) การให้บริการ
- (3) การนำเข้า

(ข) ใช้อัตราภาษีร้อยละ 0 สำหรับกิจการดังต่อไปนี้

- (1) การส่งออกสินค้า
- (2) การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการให้บริการนั้นในต่างประเทศ เช่น บริการให้คำปรึกษา วิจัย ให้ผู้อยู่ต่างประเทศ
- (3) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเล (ถ้าเป็นผู้ประกอบการของต่างประเทศจะได้รับอัตราศูนย์ เฉพาะกรณีที่ประเทศนั้นให้การปฏิบัติทำนองเดียวกันกับของประเทศไทย)



LI RT

(4) สินค้าและบริการอื่นที่จำหน่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินตราต่างประเทศ เช่น การขายสินค้าให้แก่ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจตามโครงการเงินกู้หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ

(5) การขายสินค้า หรือการให้บริการกับองค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุลทั้งใตตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนด

(ค) ใช้อัตราร้อยละ 1.5 สำหรับการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักร กรณีผู้ประกอบการมีรายรับเกิน 600,000 บาทต่อปี แต่ไม่เกิน 1,200,000 บาทต่อปี

2.2 การคำนวณภาษี ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายจะต้องเรียกเก็บค่าภาษีอีกร้อยละ 10 ทุกครั้งที่มีการขายสินค้าหรือบริการ ขณะเดียวกันในตอนที่ซื้อสินค้าหรือบริการต่าง ๆ มาใช้ในกิจการของตนเองก็ต้องจ่ายค่าภาษีร้อยละ 10 ให้ผู้ขายด้วย ฉะนั้นจึงคำนวณภาษีที่ต้องนำมาชำระต่อกรมสรรพากร ได้ดังนี้

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

หากผลการคำนวณเป็นลบ (-) กล่าวคือ ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ก็มีสิทธิได้รับคืนภาษี

**ภาษีขาย** หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เมื่อขายสินค้าหรือให้บริการ

**ภาษีซื้อ** หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการได้จ่ายให้กับผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการเมื่อซื้อสินค้าหรือบริการ (รวมสินค้าประเภททุนด้วย) มาใช้ในกิจการของตน

การคำนวณภาษีที่ต้องชำระให้คำนวณเป็นรายเดือนทำนองเดียวกับที่เป็นอยู่ภายใต้ระบบภาษีการค้าในปัจจุบัน

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บจากการขายสินค้าหรือบริการในเดือนใดก็เป็นภาษีขายของเดือนนั้น ไม่คำนึงว่าสินค้าที่ขายในเดือนนั้นจะซื้อหรือเป็นผลมาจากการผลิตในเดือนใดก็ตาม

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จ่ายไปในการซื้อสินค้า หรือบริการในเดือนใดก็เป็นภาษีซื้อของเดือนนั้น ไม่คำนึงว่าสินค้าที่ซื้อมานั้นจะขาย หรือนำไปใช้ในการผลิตในเดือนใดก็ตาม



นอกจากนี้ถ้าผู้ประกอบการมีรายรับเกิน 600,000 บาทต่อปี แต่ไม่เกิน 1,200,000 บาทต่อปี มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณภาษีที่ต้องชำระในแต่ละเดือนภาษีในอัตรา ร้อยละ 1.5 ของยอดรายรับ ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ หรือจะขอเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็ได้

สำหรับการคำนวณภาษีกรณีนำเข้าสินค้าผู้นำเข้าไม่ว่าจะเป็นบุคคลหรือผู้ประกอบการจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 โดยคำนวณจากราคา C.I.F. บวกด้วยอากรขาเข้าบวกด้วยภาษีสรรพสามิต (ถ้ามี) บวกด้วยภาษีและค่าธรรมเนียมในลักษณะทำนองเดียวกัน (ถ้ามี) และเมื่อได้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วผู้นำเข้าจะได้รับใบเสร็จรับเงินจากกรมศุลกากร ซึ่งหากผู้นำเข้าเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มใบเสร็จดังกล่าวถือเป็นใบกำกับภาษี และสามารถนำมาถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีในเดือนนั้นได้

2.3 การยกเว้นภาษี ผู้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะเป็นผู้นอกระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อขายสินค้าหรือบริการไปจึงไม่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อ และไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีกับกรมสรรพากร แต่ในการซื้อสินค้าหรือวัตถุดิบมาใช้ในการประกอบการจะต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับผู้ประกอบการจดทะเบียนด้วย โดยที่ไม่มีสิทธิที่จะได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใดอย่างไรก็ดีภาษีมูลค่าเพิ่มที่จ่ายไปแล้วผู้ประกอบการสามารถนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณเงินได้สุทธิ กำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้ เช่นเดียวกับรายจ่ายในการประกอบกิจการตามปกติกรณีที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมีดังนี้ คือ

1. ผู้ประกอบการรายย่อย ที่มียอดขายไม่เกิน 600,000 บาทต่อปี
2. การขายสินค้าเกษตรที่เป็นผลผลิตจากการกสิกรรม การปศุสัตว์ การประมง ทั้งนี้ เฉพาะที่ยังไม่ได้แปรรูปหรือแปรรูปเบื้องต้น และการนำเข้า
3. การขายสินค้าที่เกี่ยวข้องกับการเกษตร ได้แก่ ปุ๋ย ปลาปน อาหารสัตว์ ยา หรือเคมีภัณฑ์ ทุกชนิดที่ใช้สำหรับป้องกัน รักษาโรค ทำลาย หรือกำจัดศัตรูพืช หรือสัตว์ และการนำเข้า
4. การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน และการนำเข้า
5. บริการที่จำเป็นต่อการครองชีพ และบริการที่เป็นสวัสดิการสังคม ได้แก่
  - การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักร แต่ไม่รวมถึงการรับขนโดยทางอากาศยาน
  - การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ แต่ไม่รวมถึงการรับขนโดยอากาศยาน

หรือเรือเดินทะเล



LI RT

- การให้บริการการศึกษาของโรงเรียนและสถานศึกษาต่าง ๆ ของทางราชการ และเอกชน
  - การให้บริการรักษาพยาบาลของสถานพยาบาลทางราชการและเอกชน
6. บริการที่เป็นสื่อวัฒนธรรมและพลาสมาได้แก่
- การให้บริการที่เป็นงานทางศิลปะ และวัฒนธรรม
  - การให้บริการห้องสมุด พิพิธภัณฑ์ สวนสัตว์
  - การให้บริการจัดแข่งขันกีฬาสมัครเล่น
7. บริการที่มีลักษณะคล้ายการใช้แรงงาน และปัจจัยการผลิต ได้แก่
- การให้บริการประกอบโรคศิลป์ และการให้บริการวิชาชีพอิสระอื่น ในสาขาที่มีลักษณะการประกอบกิจการตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด (ยกเว้นประกอบอาชีพอิสระกรณีเป็นบุคคลธรรมดาเท่านั้น)
  - การให้บริการวิจัย หรือบริการทางวิชาการ
  - การให้บริการของนักแสดงสาธารณะตามที่อธิบดีกำหนด
  - การให้บริการตามสัญญาจ้างแรงงาน
  - การให้เช่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อใช้เป็นที่อยู่อาศัยตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด
8. บริการอื่น ๆ ได้แก่
- การขายสินค้าหรือการให้บริการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนา หรือการสาธารณกุศลในประเทศไทยโดยเฉพาะ
  - การให้บริการขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่น
  - การขายสินค้าหรือการให้บริการของกระทรวง ทบวง กรม ซึ่งส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่าย
  - การขายสินค้าหรือการให้บริการระหว่างผู้ประกอบการที่ทำกิจการในเขตอุตสาหกรรมส่งออกเขตเดียวกัน
  - การขายสินค้าหรือบริการที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ได้แก่
    - ก. การขนส่งระหว่างประเทศโดยผู้ประกอบการต่างประเทศซึ่งตามกฎหมายของประเทศยกเว้นภาษีทางอ้อมแก่ผู้ประกอบการของไทย ตามหลักกติกายกเว้นปฏิบัติ
    - ข. การรับจ้างสีข้าว



ค. การขายสลากกินแบ่งของรัฐบาล

ง. การขายยาสูบของผู้ประกอบการที่มีไซโรงานยาสูบ

9. สินค้าที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าบางประเภท เช่น ของส่วนตัวที่เจ้าของนำมาสำหรับการยกเว้นตามรายการ (1) (2) และ (3) นั้น ผู้ประกอบการจะขอเลือกเข้ามาจดทะเบียนเป็นผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็ได้ แต่หากเป็นการส่งออกสินค้าตาม (2) และ (3) ผู้ประกอบการต้องอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งนี้ เพื่อผู้ประกอบการจะได้รับคืนภาษีที่แฝงอยู่ในสินค้านี้ดังกล่าว

2.4 สินค้าและบริการที่จะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ มีดังนี้

(1) การส่งออกสินค้า

(2) การให้บริการที่ทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ เช่น บริการให้คำปรึกษา วิจัยให้ผู้อยู่ต่างประเทศ

(3) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเล (ถ้าเป็นผู้ประกอบการของต่างประเทศจะได้รับอัตราศูนย์เพราะกรณีที่ประเทศนั้นให้การปฏิบัติทำนองเดียวกันกับของประเทศไทย)

(4) สินค้าและบริการอื่นที่จำหน่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินตราต่างประเทศ เช่น การขายสินค้าให้แก่ส่วนราชการ หรือรัฐวิสาหกิจตามโครงการเงินกู้หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ

(5) การขายสินค้าหรือการให้บริการกับองค์การสหประชาชาติทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุลทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขกำหนด

# ภาษีธุรกิจเฉพาะ

1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือ บุคคล บุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล นิติบุคคล ตัวแทนบุคคลหมายความว่า บุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หรือนิติบุคคล บุคคลธรรมดา หมายความรวมถึงกองมรดก

คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลหมายความว่า ห้างหุ้นส่วนสามัญ กองทุน หรือมูลนิธิที่มีใช้นิติบุคคล และหมายความรวมถึงหน่วยงานหรือกิจการของเอกชนที่กระทำโดยบุคคลธรรมดาตั้งแต่สองคนขึ้นไปอันมีใช้นิติบุคคล

นิติบุคคล หมายความว่า บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร องค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากร สหกรณ์ และกิจการขององค์กรทุกประเภทที่กฎหมายกำหนดให้เป็นนิติบุคคล

2. การประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ต้องประกอบกิจการ ดังต่อไปนี้ จึงมีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะคือ

- (1) การธนาคารตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ หรือกฎหมายเฉพาะ
- (2) การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์
- (3) การรับประกันชีวิตตามกฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิตหรือการรับประกันภัยอื่นตามกฎหมายว่าด้วยการประกันวินาศภัย
- (4) การรับจํานำตามกฎหมายว่าด้วยโรงรับจํานำ
- (5) การประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ไม่ว่าจะกระทำเป็นธุรกิจหลักหรือเป็นส่วนประกอบของธุรกิจอื่น

การประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ คือ การให้กู้ยืมเงินประกัน แลกเปลี่ยนเงินตรา ออกซื้อ หรือขายตั๋วเงิน หรือรับส่งเงินไปต่างประเทศ โดยวิธีต่าง ๆ รวมทั้งกิจการโพงก๊วน หรือ ฮ่วยตัว



LI RT

- (6) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร  
 (7) การขายหลักทรัพย์ (มีกฎหมายยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษี)

### 3. กิจกรรมที่ได้รับการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ

(1) กิจกรรมของธนาคารแห่งประเทศไทย ธนาคารออมสิน ธนาคารอาคารสงเคราะห์และธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร

(2) กิจกรรมของบริษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย

(3) กิจกรรมของสหกรณ์ออมทรัพย์เฉพาะการให้กู้ยืมเงินแก่สมาชิกหรือแก่สหกรณ์ออมทรัพย์อื่น

(4) กิจกรรมของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนปกครองเลี้ยงชีพ

(5) กิจกรรมของการเคหะแห่งชาติเฉพาะการขายหรือให้เช่าซื้ออสังหาริมทรัพย์

(6) กิจกรรมรับจำนำของกระทรวง ทบวง กรม และราชการส่วนท้องถิ่น

(7) กิจกรรมอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

กิจกรรมตามข้อ 1-7 จะได้รับการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ ต้องเป็นการประกอบการอันเข้าลักษณะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ หากประกอบกิจการอย่างอื่นจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

### 4. ฐานภาษี และอัตราภาษี

กิจการ	ฐานภาษี	ไม่รวมภาษีท้องถิ่น อัตราภาษี (ร้อยละ ของยอดรายรับ)
1. กิจกรรมธนาคารเงินทุน หลักทรัพย์และการ ประกอบกิจการเยี่ยง ธนาคารพาณิชย์	- ดอกเบี้ยส่วนลดค่าธรรมเนียม ค่าบริการหรือกำไรก่อนหักราย จ่ายใด ๆ จากการซื้อหรือขาย ตัวเงิน - กำไรก่อนหักรายจ่ายใด ๆ จาก การแลกเปลี่ยนหรือซื้อขาย เงินตรา การออกตัวเงินหรือ การส่งเงินไปต่างประเทศ	3.0 + 3% = 3.3%  3.0



กิจการ	ฐานภาษี	ไม่รวมภาษีท้องถิ่น อัตราภาษี (ร้อยละ ของยอดรายรับ)
2. กิจการประกันภัย - กรณีการรับประกันชีวิต  - กรณีการรับประกันภัย อื่น	- ดอกเบี้ย ค่าธรรมเนียม หรือ ค่าบริการในการให้กู้ยืมเงิน  - เบี้ยประกันภัยหรือเงินอื่นที่ผู้ รับประกันภัยเรียกเก็บเว้นแต่ เบี้ย ประกันภัยส่วนที่ต้องคืน ภายใน เดือนที่เก็บได้ และเบี้ยประกันที่ ได้รับจากการรับประกันภัยต่อซึ่งผู้ เอาประกันภัยต่อได้เสียภาษีจาก เบี้ยประกันภัยตาม หมวดนี้แล้ว	2.5          3.0
3. กิจการโรงรับจำนำ	- ดอกเบี้ย ค่าธรรมเนียม  - เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน หรือ ประโยชน์ใด ๆ อันมีมูลค่าที่ได้รับ หรือพึงได้รับจากการขายของที่ จำนำหลุดเป็นสิทธิ์	2.5
4. การค้าอสังหาริมทรัพย์	- รายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ ทั้งสิ้น	3.0+3%
5. การขายหลักทรัพย์ตาม กฎหมายว่าด้วยตลาด หลักทรัพย์แห่งประเทศไทย	- รายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ทั้ง สิ้น	= 3.3%  0.1



5. การเสียภาษี การเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ให้เสียเป็นรายเดือนภาษีโดยคำนวณจากฐานภาษี ตามอัตราภาษี และการคำนวณรายรับให้เป็นไปตามหลักการบัญชีและเมื่อเลือกปฏิบัติเป็นอย่างใดแล้วให้ถือปฏิบัติเป็นอย่างเดียวกันตลอดไปเว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้เปลี่ยนแปลงได้

6. หลักเกณฑ์อื่น ๆ เช่น การจดทะเบียน การขอเสียภาษีรวม ณ สำนักงานใหญ่ ฯลฯ ให้กระทำเช่นเดียวกับหลักเกณฑ์ภาษีมูลค่าเพิ่ม



# ข้อคิดบางประการของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม กับการพัฒนาเศรษฐกิจไทย

ดร.พูลสิน อิงคะวัต

คณะเศรษฐศาสตร์ ม.รามคำแหง

## บทนำ

บทความนี้เขียนขึ้นเพื่อเสนอข้อคิดบางประการเกี่ยวกับการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทย โดยพิจารณาถึงหลักการและแนวปฏิบัติ ตลอดจนผลกระทบที่เกี่ยวกับระบบภาษี และสภาพเศรษฐกิจไทยโดยทั่วไป

ประเทศไทยเริ่มนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้เมื่อ วันที่ 1 มกราคม 2535 โดย นายกอานันท์ ปันยารชุน ได้เสนอให้มีการปรับระบบภาษีการค้าของไทยซึ่งใช้มาประมาณ 40 ปี แล้ว โดยเห็นว่าระบบภาษีเดิมไม่เหมาะสมกับการสร้างความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจไทย เหตุผลคือ ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นระบบภาษีที่ "ทั่วโลกเขาใช้กัน" นอกจากนั้นระบบภาษีใหม่จะช่วยส่งเสริมอุตสาหกรรมการส่งออกของไทยซึ่งกำลังเจริญก้าวหน้าให้พัฒนามากยิ่ง ๆ ขึ้นไป อย่างไรก็ตามเมื่อมีการประกาศใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือน มกราคม 2535 นั้น เป็นเหตุให้เกิดความสับสนทั้งในหมู่ผู้ประกอบการค้าและประชาชนโดยทั่วไป เหตุผลที่พอจะประมวลและตั้งเป็นข้อสังเกตต่าง ๆ ดังนี้คือ ประการแรกระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีส่วนผลักดันให้ราคาสินค้าในตลาดสูงขึ้นหรือไม่? ผู้ประกอบการประเภทใดจะเป็นผู้ได้รับประโยชน์จากระบบภาษีใหม่? และผู้ใดที่จะต้องรับภาระภาษีมากขึ้น? ภาษีมูลค่าเพิ่มจะช่วยส่งเสริมอุตสาหกรรมการส่งออกของไทยจริงหรือไม่?



คำถามเหล่านี้ยังไม่มีคำตอบที่ชัดเจนแม้จนกระทั่งปัจจุบัน เนื่องจากระบบภาษีใหม่ถูกนำมาใช้เพียงไม่มากนัก ยังไม่สามารถประเมินออกมาเป็นตัวเลขได้ นอกจากนั้นความคุ้นเคยของประชาชนต่อระบบภาษีใหม่ก็ยังมีไม่มาก ดังนั้นปัญหาเหล่านี้คงต้องใช้เวลาในการที่จะนำมาวิเคราะห์กันต่อไป

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีการนำมาใช้ครั้งแรกในประเทศบราซิล ปี ค.ศ. 1967 เหตุผลก็เพื่อลดต้นทุนการผลิตเนื่องจากระบบภาษีแบบนี้ยกเว้นการเก็บภาษีจากเครื่องจักรที่ผลิตสินค้าส่งออก และที่สำคัญคือช่วยลดการเก็บภาษีซ้ำซ้อนอันจะทำให้ราคาสินค้าสูงขึ้นไม่เป็นผลดีต่อการแข่งขันในตลาดต่างประเทศ ในช่วงเวลาดังกล่าวประเทศบราซิลนับว่าเป็นแนวหน้าในกลุ่มประเทศกำลังพัฒนาที่มีความสามารถในการพัฒนาอุตสาหกรรมเมื่อเปรียบเทียบกับประเทศในเอเชียและแอฟริกาอื่น ๆ ในทางเศรษฐศาสตร์ได้จัดประเทศบราซิลว่าอยู่ในขั้น "take off" กล่าวคือระบบเศรษฐกิจกำลังจะพัฒนาเข้าสู่ความเป็นอุตสาหกรรมการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในบราซิลจึงเป็นช่วงเวลาที่เหมาะสมในขณะนั้น

ในช่วงปลายปี 1967 เดนมาร์กได้นำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ และติดตามด้วยประเทศเยอรมัน และฝรั่งเศส ในปี 1968 โดยนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาทดแทนระบบภาษีการค้าเดิมในทุกประเภท ต่อมาในตอนปลายปี 1969 และต้นปี 1970 สวีเดน และนอร์เวย์นำมาใช้ตามลำดับ ในปัจจุบันประเทศต่าง ๆ เกือบทั่วโลกได้นำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้เนื่องจากระบบภาษีแบบนี้ช่วยให้เกิดความคล่องตัวในการจัดเก็บและยังเป็นตัวส่งเสริมให้เกิดการแข่งขันของสินค้าในตลาดต่างประเทศอีกด้วยจากรายงานของธนาคารโลกพบว่าประมาณ 60% ของประเทศกำลังพัฒนาได้นำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้

ในกรณีของประเทศไทยนั้น การนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ก็เพื่อให้สอดคล้องกับการที่ประเทศมีการพัฒนาอุตสาหกรรมอย่างต่อเนื่องเป็นเวลาหลายปี ซึ่งเป็นผลทำให้ประเทศไทยมีสินค้าส่งออกหลายชนิดมากขึ้น แต่เนื่องจากระบบภาษีเดิมซึ่งใช้มาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2504 ไม่เหมาะสมกับสภาพการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ จึงเป็นผลที่ต้องมีการปรับเปลี่ยนในประการที่สองระบบเศรษฐกิจไทยมีการปรับทิศทางจากเดิมที่เป็นแบบทดแทนการนำเข้า (import substitution) มาเป็นนโยบายสนับสนุนการส่งออก (export promotion) เป็นผลให้การขยายตัวของตลาดสินค้าส่งออกเพิ่มมากขึ้น ประการที่สาม ในฐานะที่ประเทศไทยมีพันธกรณีกับแกตต์ และประเทศต่าง ๆ ที่เป็นสมาชิกต่างก็ใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งสิ้น การปรับ



โครงสร้างภาษีใหม่จึงเป็นสิ่งจำเป็น นอกเหนือจากนโยบายของนายโกอานันท์ ปันยารชุนที่เน้นการค้าเสรี สนับสนุนการส่งออก และการเสริมความแข็งแกร่งทางอุตสาหกรรม

ระบบการค้าเสรีดูจะมีบทบาทสูงในระบบการค้าระหว่างประเทศช่วงทศวรรษที่ 1980-1990 ซึ่งเป็นผลมาจากการล่มสลายของรัฐสังคมนิยมในยุโรป และโซเวียตทำให้ดูเหมือนว่ายุคสงครามเย็นสิ้นสุดลงแล้ว ปัจจุบันการค้ามีระบบเดี่ยวและเป้าหมายของเศรษฐกิจระหว่างประเทศก็คือ การแข่งขันในตลาดการค้าเสรีแม้ว่าจะมีการรวมตัวเช่นประชาคมยุโรป สมาคมอาเซียน และอื่น ๆ อีกมากก็ตามจะเห็นได้ว่าการนำนโยบายภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้เป็นช่วงเวลาที่เหมาะสม ในกรณีของไทย ประการแรก นายโกอานันท์ ปันยารชุนได้เข้ามาบริหารประเทศในขณะที่ประเทศขาดศูนย์อำนาจทางการเมือง ประการที่สอง การเจริญเติบโตทางด้านเศรษฐกิจการค้าอุตสาหกรรมของไทยเป็นไปอย่างต่อเนื่องเป็นผลให้เกิดพ่อค้าระดับกลางเป็นจำนวนมากพ่อค้าเหล่านี้ต่างให้การสนับสนุนนโยบายการค้าส่งออกเสรีของรัฐบาล ประการที่สาม ในระยะเวลาที่ผ่านมารัฐบาลมีความมั่นใจกับการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศเป็นอย่างมาก ประกอบกับเงินคลังมีมากพอที่จะทำให้รัฐบาลตัดสินใจในการดำเนินนโยบายเศรษฐกิจแบบเสรีได้อย่างเต็มที่เหตุผลต่าง ๆ เหล่านี้สนับสนุนการที่รัฐบาลได้นำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้

### หลักการทั่วไปของการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้

ปัญหาของภาษีการค้าเดิมนั้นมีส่วนผลักดันให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้รับการสนับสนุนจากรัฐบาลและพ่อค้าผู้ส่งออกเป็นอย่างยิ่ง หลักการทั่วไปที่เป็นข้อคิดในการสนับสนุนการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จะประมวลได้ดังนี้

#### หลักความเป็นธรรม

ในระบบภาษีการค้าเดิมนั้นมีปัญหาในเรื่องการสร้างมาตรฐานความเป็นธรรมของภาษี กล่าวคือการเก็บภาษีมีลักษณะซ้ำซ้อน เช่น มีการเก็บภาษีเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิตเก็บจากวัตถุดิบ และเมื่อมีการผลิตสินค้าสำเร็จรูปแล้ว รัฐบาลจะเก็บภาษีในรูปของผลิตภัณฑ์ที่สำเร็จอีกดูจะเป็นการเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อน เป็นผลให้พ่อค้านำภาษีมาบวกในราคาสินค้าทำให้สินค้ามีราคาแพงมากขึ้นไปอีกนอกจากนั้นการเก็บภาษีการค้าแบบเดิมมีการเก็บจากสินค้าหรือบริการประเภทต่าง ๆ



แตกต่างกันออกไปถึง 21 อัตรา การเก็บภาษีการค้าแบบนี้ส่วนบิดเบือนจากสภาพที่เป็นจริงของการลงทุนไม่ว่าจะในรูปวัตถุดิบ แรงงาน และการประกอบกิจการอื่น ๆ อันเป็นผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้เสียภาษี ดังนั้นการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราเดียวร้อยละ 7 น่าจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมมากขึ้น ในทุกขั้นตอนการผลิต

## หลักในการสนองตอบนโยบายการส่งออก

โดยทั่วไปการส่งออกจะเน้นหลักการในเรื่องคุณภาพและราคาเป็นสำคัญ ระบบภาษีการค้าเดิมมีส่วนผลักดันให้ราคาสินค้าที่ผลิตในประเทศมีราคาสูงขึ้น เพราะมีการเก็บภาษีจากต้นทุนการผลิต ทำให้ราคาสินค้าของไทยสูงในตลาดโลก การใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยหลักการเก็บภาษีปลายทาง (Destination Principle) จะทำให้สินค้าส่งออกของไทยปลอดจากภาระต้นทุนภาษี และสามารถแข่งขันในตลาดโลกได้อย่างมีประสิทธิภาพ

## หลักในการเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ

ระบบภาษีการค้าเดิมมีข้อเสียในด้านของการขาดประสิทธิภาพและความเป็นธรรมในการเสียภาษี ทำให้พ่อค้าสามารถหลีกเลี่ยงภาระภาษีได้ง่าย การใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะเพิ่มกลไกในการตรวจสอบและแสดงหลักฐานยืนยันการเสียภาษีใน 3 ลักษณะเพื่อประสิทธิภาพของระบบภาษีเอง กล่าวคือ ประการแรก จะเป็นการตรวจสอบในตัวเอง (self-policing) เมื่อผู้ขายเสนอรายการการเสียภาษี ประการที่สองคือ การตรวจสอบใบส่งของระหว่างผู้ประกอบการ (cross check of invoices) ประการที่สาม รัฐมีโอกาสเก็บรายได้จากภาษีมูลค่าเพิ่มในทุกขั้นตอนการผลิตก่อนที่จะถึงช่วงการขายปลีก เพราะเป็นการเก็บจากการบริโภค (The Consumption VAT) ในทุกขั้นตอนที่มีการซื้อ

อย่างไรก็ตามจากหลักการดังกล่าวนำไปสู่ข้อคิดที่ควรพิจารณาในการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ ที่กล่าวเช่นนี้มิใช่หมายความว่าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มไม่เหมาะสมที่จะนำมาใช้ในสังคมไทย แต่การปรับระบบภาษีครั้งสำคัญซึ่งคนไทยส่วนใหญ่ยังไม่เคยยินยอมมีปัญหาที่ใช้รัฐจำต้องคำนึงถึงในประการแรก เมื่อประกาศใช้ภาษีระบบใหม่นั้นก่อให้เกิดความสับสนกันโดยทั่วไปทั้งผู้ประกอบการค้า และประชาชนผู้บริโภคสินค้าโดยทั่วไป ทางฝ่ายพ่อค้าเมื่อรู้ว่ามี



การปรับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มถึง 7% ก็ใช้วิธีบวกอัตราภาษีเข้าไปในราคาสินค้าทำให้ราคาสินค้าหลายประเภทสูงขึ้นอย่างรวดเร็วเป็นผลให้ประชาชนผู้บริโภคเกิดการชะลอตัวอย่างฉับพลันในการจับจ่ายสินค้าแม้ว่าเป็นช่วงต้นปีก็ตาม ในด้านผู้บริโภคนั้นปรากฏว่าสินค้าหลายประเภท เช่น ผัก ผลไม้ สิ่งจำเป็นต่างๆ ที่รัฐบาลยกเว้นภาษีก็มีราคาสูงขึ้นอย่างรวดเร็วเช่นกัน เป็นผลให้เกิดความปั่นป่วนทางเศรษฐกิจขึ้นในระยะหนึ่ง ประการที่สอง เกิดปัญหาเรื่องความเข้าใจในการเสียภาษีเนื่องจากเป็นระบบการเก็บแบบใหม่ผู้ประกอบการยังไม่เข้าใจซึ่งก็เป็นหน้าที่ของรัฐที่จะต้องให้ข้อมูลซึ่งรัฐบาลนายอานันท์ ปันยารชุน ก็ทำได้ดี

ข้อนำสังเกตอีกประการหนึ่งก็คือ เรื่องความเป็นธรรม และพฤติกรรมของผู้ซื้อ-ผู้ขาย แม้ว่าสังคมไทยจะมีการพัฒนาส่วนอุตสาหกรรมมากขึ้นก็ตาม แต่ประชาชนส่วนใหญ่ยังอยู่ในภาคเกษตรกรรมซึ่งยังต้องพึ่งพาสินค้าที่ผลิตในประเทศ แม้ว่ารัฐบาลจะมีการควบคุมราคาสินค้าก็ตามจะเห็นได้ว่าในช่วงแรกพ่อค้ามีการบวกภาษีเข้าไปในราคาสินค้าถึง 7% แม้แต่สินค้าเกษตรและผลิตภัณฑ์ที่เกี่ยวข้องเช่น ปุ๋ย และสารเคมีที่เกี่ยวข้อง ซึ่งได้รับการยกเว้นภาษีนั้นก็มีราคาสูงขึ้น ปัญหาเหล่านี้ควรต้องนำมาพิจารณากันอย่างจริงจังอีกครั้งหนึ่ง ข้อสังเกตอีกประการหนึ่งก็คือ การที่รัฐบาลโดยกรมสรรพากรกำหนดให้ธนาคารพาณิชย์ และสถาบันการเงินอื่น ๆ ไม่ต้องเข้าระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นในขณะที่ผู้ประกอบการรายย่อยจำนวนมากต้องเข้าระบบเพราะว่าวิธีการดำเนินธุรกิจของธนาคารพาณิชย์มีรายได้หลักจากดอกเบี้ยไม่อยู่ในสภาพที่จะประเมินภาษีได้จึงได้รับการยกเว้น<sup>1)</sup> ในประเด็นสุดท้ายก็คือผู้ประกอบการรายย่อยซึ่งไม่เคยถูกกระทบจากภาษีการค้าเดิมก็ถูกกระทบกระเทือนทำให้ผู้ผลิตรายย่อยหลายรายเลิกกิจการไปก็มี ปัญหาต่าง ๆ เหล่านี้เป็นเรื่องที่ต้องพิจารณาเนื่องจากสังคมไทยยังมีการผลิตอุตสาหกรรมเริ่มต้น การประกอบกิจการค้าเล็กๆ น้อย ๆ มีมาก แม้ว่าจะได้รับการผ่อนปรน สำหรับผู้ประกอบการที่มีรายได้ระหว่าง 600,000-1,200,000 บาท โดยจะเลือกใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 7 ตามปกติหรืออัตราร้อยละ 1.5 จากยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย

<sup>1)</sup> ดู ฐานเศรษฐกิจ ฉบับพิเศษ (มกราคม 2535) หน้า 189.



## ผลกระทบของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเศรษฐกิจไทย

คงได้กล่าวไว้ในตอนต้นแล้วว่า รัฐบาลปรับโครงสร้างภาษีใหม่ด้วยเหตุผลที่เกี่ยวข้องกับการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศโดยการเน้นนโยบายการส่งออก (export promotion policy) เป็นสำคัญ แน่หนอนที่สุทธระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะช่วยสนับสนุนการส่งออกเนื่องจากมีการเก็บภาษีในระบบที่เรียกว่า Zero-rating นั่นก็หมายความว่าไม่มีการเก็บภาษีส่งออก อย่างไรก็ตามในทางทฤษฎีเศรษฐศาสตร์นั้นการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้มีผลกระทบที่ควรพิจารณาดังนี้

## ผลกระทบต่อระดับราคาและภาวะเงินเฟ้อของประเทศ

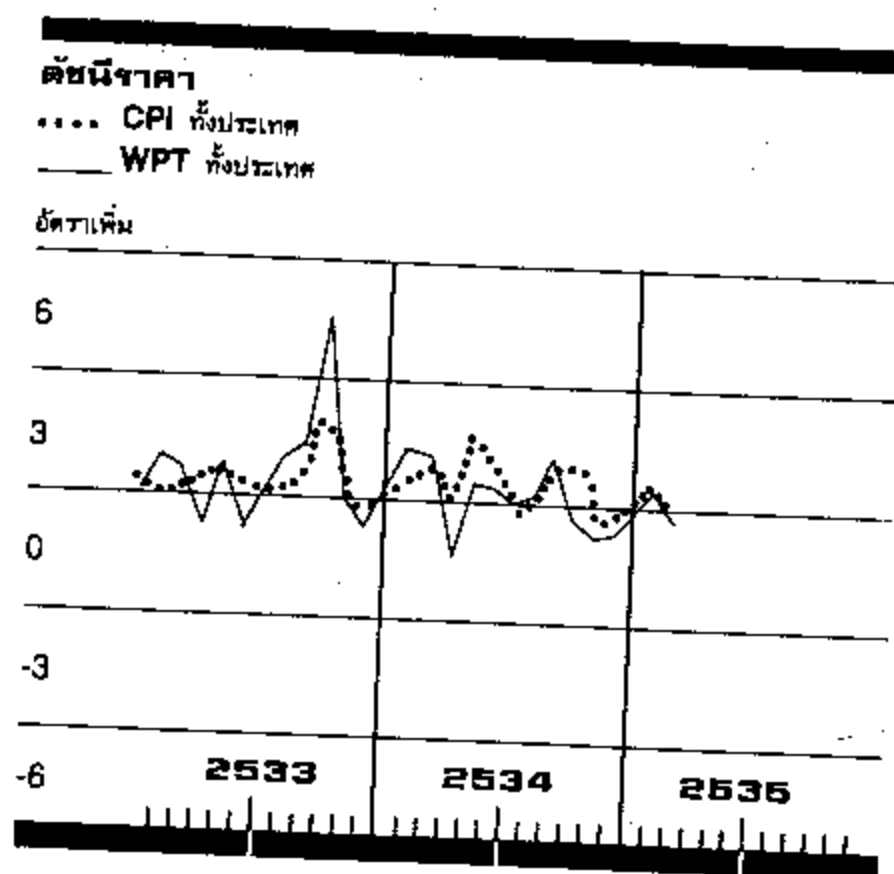
จากการศึกษาของ Alan A. Tait <sup>(2)</sup> ถึงผลกระทบของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีผลต่อภาวะเงินเฟ้อและดุลการค้าระหว่างประเทศพบว่าการใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแทบจะไม่มีผลกระทบต่อดัชนีราคาผู้บริโภค (Consumer Price Index) เลยใน 8 ประเทศที่นำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้พบว่า เมื่อประกาศใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นดัชนีราคาผู้บริโภคจะเพิ่มขึ้นในช่วงแรก ในขณะที่ประเทศอื่น ๆ อีก 29 ประเทศไม่มีการเปลี่ยนแปลงในดัชนีดังกล่าว นอกจากนั้นยังพบว่าประมาณร้อยละ 80 ของประเทศต่าง ๆ ที่นำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ไม่มีผลกระทบต่อ การเปลี่ยนแปลงระดับราคาสินค้า หรือภาวะเงินเฟ้อเลย ในกรณีที่เกิดภาวะเงินเฟ้ออาจหาทางป้องกันได้ ถ้ารัฐสร้างมาตรการต่าง ๆ ดังนี้คือ ประการแรกรัฐต้องมีมาตรการในการควบคุมราคาสินค้าเพื่อป้องกันการฉวยโอกาสของพ่อค้าในช่วงแรก ประการที่สองการให้ข้อมูลข่าวสารแก่ประชาชนล่วงหน้าและอย่างทั่วถึง ประการที่สาม รัฐอาจปรับภาษีตัวอื่น ๆ ให้สอดคล้องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม และที่สำคัญก็คือการประกาศใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มในช่วงเวลาที่เหมาะสม ซึ่งประเทศไทยได้ใช้มาตรการดังกล่าว ในหลายรายการโดยเฉพาะช่วงเวลาของการประกาศใช้เป็นช่วงที่รัฐบาลได้รับการยอมรับสูง

จากตัวเลข และดัชนีราคาผู้บริโภคของไทยในไตรมาสแรกพบว่าระดับราคาสินค้าสูงขึ้นบ้างเล็กน้อย ซึ่งเป็นผลจากการเพิ่มของราคาในหมวดผัก และผลไม้ประมาณร้อยละ 5

<sup>2)</sup> ใน Gillis, Shoup and Sicut (eds.) Value Added Taxation in Developing Countries: A World Bank Symposium, Washington D.C, 1990. P.30.



ซึ่งในความเป็นจริงนั้นสินค้าเกษตรได้รับการยกเว้นภาษีแล้ว ส่วนราคาสินค้าในหมวดอื่นลดลงประมาณร้อยละ 0.1 ตามราคาน้ำมันเชื้อเพลิง วิทยุและโทรทัศน์เป็นสิ่งสำคัญ<sup>(3)</sup> จากข้อมูลของไทยในรอบสามเดือนแรกปรากฏว่าภาษีมูลค่าเพิ่มแทบจะไม่มีผลกระทบต่อระดับราคาสินค้าที่เพิ่มสูงขึ้น และไม่น่าจะมีผลกระทบโดยตรงต่อภาวะเงินเฟ้อของประเทศแต่อย่างใด



ที่มา : ธนาคารแห่งประเทศไทย

### ผลกระทบต่อผู้บริโภค

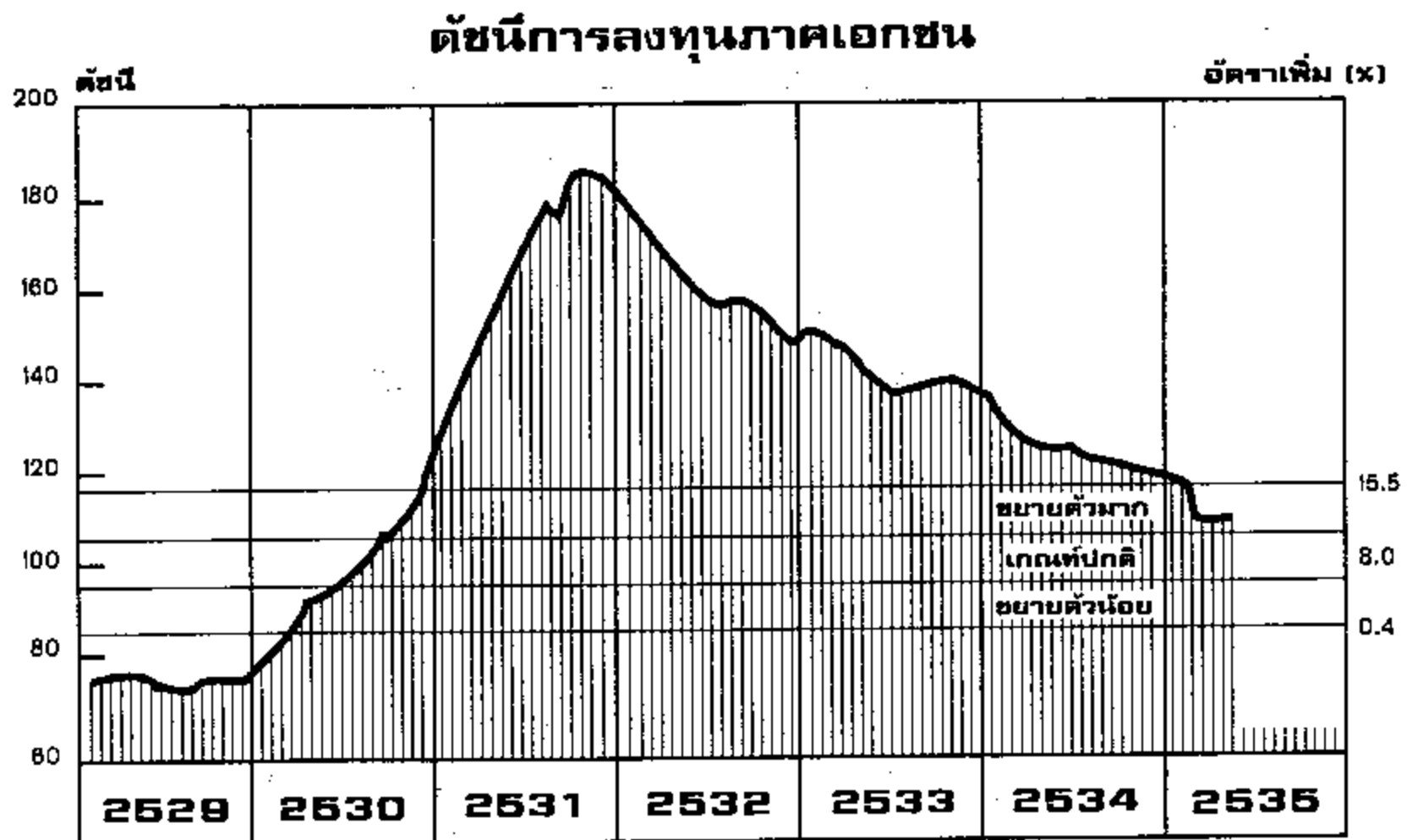
ในช่วงแรกของการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้นั้น ประชาชนโดยทั่วไปเกรงว่าราคาสินค้าจะสูงขึ้นอย่างรวดเร็ว โดยปรากฏพ่อค้าบางรายมีการบวกภาษีเข้าไป 7% ของราคาสินค้าทันทีที่ประกาศระบบภาษีใหม่ แต่ในแง่หลักการภาษีแล้วการลดภาระการเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนจะช่วยผู้บริโภคในแง่ที่พ่อค้าจะลดราคาสินค้าลงมาเมื่อเขาปลอดจากภาระภาษีบางตัว เพราะพ่อค้าสามารถจัดสรรทรัพยากรให้มีประสิทธิภาพมากขึ้นได้นอกจากนั้นระบบภาษีใหม่อาจเพิ่มโอกาสในการแข่งขันในตลาดซึ่งจะเป็นประโยชน์แก่ผู้บริโภคทั้งทางด้านการเลือกซื้อสินค้าที่มีคุณภาพ และราคาที่เหมาะสมต่อไป

3) รายงานเศรษฐกิจรายเดือน ธนาคารแห่งประเทศไทย (มีนาคม 2535) ปีที่ 32 เล่มที่ 3 หน้า 5.



## ผลกระทบด้านการลงทุน

การตื่นภาวการณ์ลงทุนในงวดที่มีการลงทุนเต็มจำนวนน่าจะเป็นการส่งเสริมให้มีการลงทุนมากขึ้น อย่างไรก็ตามปริมาณการลงทุนของไทยในไตรมาสแรก มีการนำเข้าสุทธิลดลงจากเดือนก่อนร้อยละ 24 เนื่องจากต่างประเทศยังริรอที่จะเข้ามาลงทุนในหลักทรัพย์ช่วงก่อนการเลือกตั้ง<sup>4)</sup> นอกจากนี้กิจกรรมการลงทุนด้านอื่น ๆ ก็มีการลดลงอย่างเห็นได้ชัดซึ่งน่าจะเป็นผลกระทบจากปัญหาการเมืองของประเทศมากกว่าที่จะเป็นเรื่องของการปรับระบบภาษี



องค์ประกอบ : เนื้อที่ก่อสร้างได้รับอนุญาต  
ในเขตเทศบาลทั่วประเทศ  
: ปริมาณจำหน่ายซีเมนต์  
: ปริมาณจำหน่ายสังกะสี

: ดินเชื้อสาธุอุตสาหกรรมและก่อสร้าง  
ของธนาคารพาณิชย์  
: ปริมาณเงินทุนนำเข้าเพื่อการถือหุ้น  
: ปริมาณสินค้านำเข้า (ราคาปี 2523)

ที่มา : ธนาคารแห่งประเทศไทย

4) เฝิงฮ้าง หน้า 3, 14 และ 22.



LIART

อาการใหม่ของไทย เพราะผลกระทบดังกล่าวเกิดขึ้นก่อนที่จะประกาศใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม

### ผลกระทบด้านผู้ผลิต

สำหรับในด้านผู้ผลิตนั้น การลดภาษีซ้ำซ้อนบางตัวลงไป จะช่วยให้ผู้ผลิตในประเทศสามารถลดต้นทุนในการผลิตซึ่งทำให้สินค้าสามารถสู้กับสินค้านำเข้าจากต่างประเทศได้ นอกจากนี้ภาษีนี้อาจจะช่วยส่งเสริมผู้ประกอบการขนาดเล็ก และขนาดกลางในการแข่งขันได้มากขึ้น เนื่องจากได้รับการยกเว้นภาษีในกรณีที่มีรายรับไม่ถึง 600,000 บาท หรือช่วงรายรับระหว่าง 600,000-1,200,000 บาท ก็อาจมีทางเลือกที่จะเข้าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ตามปกติ หรือเลือกใช้อัตราร้อยละ 1.5 จากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายได้ เหล่านี้ล้วนเป็นการให้ประโยชน์ในการสนับสนุนด้านการค้ารายย่อย และขนาดกลางทั้งสิ้น

### ผลกระทบด้านรัฐบาล

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีลักษณะง่ายและแน่นอนชัดเจนในการจัดเก็บและให้รายได้รัฐตามสัดส่วนของผลิตภัณฑ์ประชาชาติของประเทศ (GDP) ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้ถูกเรียกว่าเป็น "money machine" เนื่องจากเป็นระบบที่สามารถทำรายได้เข้ารัฐเป็นอย่างดีในแง่สร้างรายได้ที่ค่อนข้างมั่นคงและมีสภาพการเสี่ยงในการลดลงของรายได้ค่อนข้างต่ำ ในระยะยาวแล้วระบบภาษีนี้อาจสร้างรายได้ที่แน่นอนให้กับรัฐ ในขณะที่ประเทศไทยมีการขยายตัวทางเศรษฐกิจที่ค่อนข้างสูง ซึ่งมีส่วนทำให้ฐานของภาษีขยายกว้างขึ้นด้วย อย่างไรก็ตามในช่วงไตรมาสแรกนั้น รายได้ของรัฐบาลที่เพิ่มขึ้นราวร้อยละ 9.7 - 12.9 ได้รับการชี้แจงว่าเป็นผลมาจากการเลื่อนเวลาการนำรายได้จากนิรโทษกรรมภาษี และการนำส่งรายได้ของรัฐวิสาหกิจต่าง ๆ สูงขึ้นก็ตาม แต่เมื่อพ้นระยะเวลาหนึ่งไปแล้ว รายได้จากการนำภาษีชนิดนี้มาใช้ น่าจะทำให้รัฐสามารถเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย และจะมีรายได้เพิ่มขึ้นแน่นอน

### ผลกระทบในด้านการกระจายรายได้

โดยหลักการทั่วไปนั้น มีความเชื่อกันว่าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะช่วยสนับสนุนในเรื่องการกระจายรายได้ โดยหลักการแล้วระบบภาษีมูลค่าเพิ่มถูกเรียกว่ามีการจัดเก็บแบบถอยหลัง (regressive taxation) คือสร้างระบบภาษีมาให้เก็บตามราคาสินค้าซึ่งเป็นทางเลือกของ



LIART

ผู้บริโภครวม แต่ในความเป็นจริงนั้นผู้บริโภครวมมีอำนาจในการซื้อแตกต่างกันออกไป ซึ่งต่างกับภาษี  
ในลักษณะที่เรียกว่าก้าวหน้า (progressive taxation) คือจัดเก็บตามสภาพความสามารถของ  
ผู้จ่าย รัฐจึงสร้างเงื่อนไขให้ประโยชน์แก่ผู้มีรายได้น้อยโดยเฉพาะในภาคเกษตรกรรม เช่นไม่  
เก็บจากสินค้าเกษตรหรือสินค้าที่เกี่ยวกับการผลิตภาคเกษตรกรรมเช่น ปุ๋ย สารเคมีอื่น ๆ ที่  
เกี่ยวข้องกับการเกษตร รวมไปถึงกิจกรรมทางสังคมที่มีความจำเป็นต่าง ๆ นอกจากนี้ผู้ประ  
กอบการรายย่อยซึ่งมีรายได้จากกิจการค้าปลีกไม่เกิน 600,000 บาท ก็ได้รับการยกเว้นไม่ต้อง  
เสียภาษี จากผลการวิจัยของสถาบันวิจัยสังคม จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ซึ่งมีการรายงานวันที่  
20-21 กรกฎาคม 2534 สรุปผลเกี่ยวกับการกระจายรายได้จากระบบภาษีมูลค่าเพิ่มว่า  
"เมื่อพิจารณาตามลักษณะการบริโภค การวิเคราะห์ที่แสดงว่าสัดส่วนของภาษีต่อรายจ่ายจาก  
ระบบภาษีการค่านั้นสูงกว่า สำหรับผู้มีรายได้น้อย และประชาชนในชนบท แต่ภายใต้ระบบภาษี  
มูลค่าเพิ่มภาระภาษีของกลุ่มเหล่านี้จะลดลง ดังนั้นมูลค่าเพิ่มจะมีผลให้การกระจายรายได้  
มากขึ้น"<sup>5)</sup>

### ผลกระทบต่อ การส่งออก

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มคิดภาษีการส่งออกในอัตรา "0" หรือที่เรียกว่า "Zero rating"  
หมายความว่าภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีการคืนภาษีที่แฝงอยู่ในต้นทุนทั้งหมดตามความเป็นจริงให้กับผู้  
ประกอบการ จึงเป็นการเพิ่มโอกาสในการแข่งขันกับสินค้าจากประเทศอื่นในตลาดโลกได้ โดย  
เฉพาะในด้านราคาสำหรับดัชนีราคาสินค้าส่งออกของไทยลดลงจากเดือนก่อนประมาณ  
ร้อยละ 0.7 และมีปริมาณและมูลค่าส่งออกสินค้าเกษตรและอุตสาหกรรมที่สำคัญเปลี่ยนแปลง  
ถ่วงเฉลี่ยในอัตราที่เพิ่มขึ้น<sup>6)</sup> ซึ่งแสดงว่า ระบบภาษีมียบทบาทในการสนับสนุนการส่งออกให้ขยาย  
ตัวได้ดีขึ้น

### สรุป

การนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในสังคมไทยนั้นเป็นเรื่องของการเปลี่ยนแปลง

5) "ผลกระทบของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อราคา การกระจายรายได้ การส่งออก และภาษีการส่งออก และแรงจูงใจใน  
การส่งออก" สถาบันวิจัยสังคม จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย (20-21 กรกฎาคม 2534) หน้า 1.

6) เพิ่งอ้าง. หน้า 6 และหน้า 11.



ระบบภาษีครั้งสำคัญ เนื่องจากระบบภาษีเดิมนั้นไทยได้ใช้มานาน ประชาชน และผู้ประกอบการ เคยชินกับสภาพของการเสียภาษีการค้าเดิมมาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2504 อย่างไรก็ตามระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีส่วนสนับสนุนเศรษฐกิจไทยในหลายด้านด้วยกัน ไม่ว่าจะเป็นด้านการคลังของรัฐบาล การกระจายรายได้ของประชาชน ตลอดจนการสนับสนุนการส่งออกซึ่งจะทำให้สินค้าไทยสามารถ คู่กับตลาดต่างประเทศในด้านราคาได้ ภาษีมูลค่าเพิ่มจะสนับสนุนเศรษฐกิจ และเหมาะสมกับ

# ภาษีมูลค่าเพิ่ม : บทวิเคราะห์ เปรียบเทียบระหว่างประเทศไทยและ ประเทศอื่นในเอเชีย

ดร.จงรัก ธรรยาวทอง\*

ประเทศในแถบเอเชียได้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่หลายประเทศด้วยกัน แม้จะไม่มีจำนวนมากเท่ากับประเทศในยุโรป หรือประเทศในแถบอเมริกาใต้และอเมริกากลางก็ตาม แต่แนวโน้มในระยะหลังก็ได้ชี้ชัดให้เห็นถึงการตัดสินใจของประเทศต่าง ๆ ที่จะนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาบังคับใช้มากขึ้นซึ่งรวมถึงประเทศไทยด้วย

ก่อนปี พ.ศ. 2528 ประเทศในเอเชียที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมีเพียงสองประเทศเท่านั้น คือ ประเทศอิสราเอล และเกาหลีใต้ หลังจาก พ.ศ. 2528 เป็นต้นมา ประเทศต่าง ๆ อีกห้าประเทศในเอเชียได้หันมาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ประเทศเหล่านี้ได้แก่ อินโดนีเซีย ใต้หวัน ฟิลิปปินส์ ญี่ปุ่นและไทย และขณะนี้ก็มีการเตรียมการในประเทศมาเลเซียที่จะจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นกัน

บทความนี้มีจุดประสงค์ที่จะวิเคราะห์เปรียบเทียบโครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยกับประเทศอื่นในเอเชีย โดยพิจารณาถึงความเป็นมาของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ว่าปัจจัยอะไรที่เป็นแรงผลักดันให้ประเทศเหล่านั้นหันมาใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม รูปแบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บเป็นอย่างไร โครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มของแต่ละประเทศมีลักษณะเช่นใด มีความคล้ายคลึงหรือ

---

\* สำนักวิจัย บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ ธนสยาม จำกัด

แตกต่างกับโครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยมากน้อยเพียงใด ทั้งนี้เพื่อที่จะขยายพรมแดนแห่งความรู้ในเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มให้กว้างขึ้น อันจะเป็นประโยชน์ต่อการศึกษาและทำความเข้าใจในเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มให้ถ่องแท้มากยิ่งขึ้น อย่างไรก็ตาม เนื่องด้วยข้อจำกัดในเรื่องข้อมูลเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอิสราเอล จึงได้ทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบกับประเทศในเอเชียอีกห้าประเทศที่เหลือ ซึ่งล้วนแล้วแต่เป็นประเทศในแถบเอเชียตะวันออกทั้งสิ้น

### ความเป็นมาของการจัดเก็บ

ประวัติของการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาจัดเก็บ จะแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศขึ้นกับที่มาและสาเหตุหลักที่ไม่เหมือนกันเสียทีเดียว บางประเทศจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในฐานะที่เป็น “ภาษีใหม่” บางประเทศจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อทดแทน “ภาษีเก่า” ที่รับใช้มานานปีจนหมดสภาพไปแล้ว บางประเทศก็จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในฐานะที่เป็น “ภาษีพ่วง” เข้ากับภาษีอื่น ๆ ตามนโยบายการปฏิรูปภาษีทั้งระบบ และบางประเทศก็จำเป็นต้องจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่องจากประเทศได้ตกลงเข้าร่วมเป็นภาคีของกลุ่มพันธมิตรทางเศรษฐกิจ ซึ่งมีเงื่อนไขระบุให้ประเทศสมาชิกต้องจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

สำหรับกรณีของประเทศไทยนั้น คงจะเป็นที่ทราบกันดีว่าสาเหตุที่จะมีการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับจัดเก็บนั้นก็เนื่องจากภาษีการค้าที่นำมาใช้จัดเก็บกว่า 30 ปีมาแล้ว มีข้อบกพร่องบางประการที่ไม่สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน และไม่สอดคล้องกับทิศทางของการพัฒนาเศรษฐกิจในอนาคต ข้อบกพร่องที่สำคัญ ได้แก่ ภาวะภาษีซ้ำซ้อนและความยุ่งยากซับซ้อนของโครงสร้างภาษีการค้าที่มีลักษณะเป็นภาษีการขาย ระดับผู้ผลิตซึ่งมีอัตราภาษีถึง 21 อัตรา สภาพดังกล่าวได้ก่อให้เกิดอุปสรรคต่อการพัฒนาอุตสาหกรรม บั่นทอนความสามารถในการแข่งขันของสินค้าไทยในตลาดโลกและสร้างความบิดเบือนในการจัดสรรทรัพยากรของประเทศ ดังนั้นจึงได้มีการเตรียมการที่จะนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จัดเก็บแทนภาษีการค้า “ของเดิม” ที่รับใช้ทางมานานหลายสิบปี ด้วยความหวังว่าภาษีมูลค่าเพิ่มจะสามารถขจัดปัญหาต่าง ๆ อันเกิดจากระบบภาษีการค้าได้และจะไม่เป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาอุตสาหกรรมการผลิตภายในประเทศ การส่งออกสินค้าของไทย ประสิทธิภาพในการจัดสรรทรัพยากรของประเทศ ตลอดจนจะเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของทางการในภาวะที่เศรษฐกิจจะขยายตัวต่อไป



หากพิจารณาสถานการณ์ของประเทศเกาหลีใต้เมื่อ 14 ปีก่อน จะพบว่าสถานะในช่วงนั้นคล้ายคลึงกับประเทศไทยในขณะนี้ ในช่วงก่อนปี พ.ศ. 2520 รัฐบาลเกาหลีใต้จัดเก็บภาษีการบริโภค 8 ประเภทด้วยกัน คือ ภาษีการค้า (Business turnover tax) ภาษีโภคภัณฑ์ (Commodity tax) ภาษีผลิตภัณฑ์สิ่งทอ (Textile products tax) ภาษีปิโตรเลียม (Petroleum tax) ภาษีไฟฟ้าและก๊าซ (Electricity and gas tax) ภาษีกิจการบันเทิงและอาหาร (Entertainment and Food tax) ภาษีค่าผ่านประตู (Admission tax) และภาษีเดินทาง (Travel tax) ภาษีทางอ้อมแต่ละประเทศดังกล่าวต่างก็มีฐานภาษีที่นิยามแตกต่างกันไป อัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บมีถึง 54 อัตรา ตั้งแต่อัตราต่ำร้อยละ 0.5 ไปจนถึงอัตราสูงร้อยละ 300 และที่สำคัญก็คือ ปัญหาในเรื่องภาระภาษีที่แฝงอยู่ในสินค้าออกของเกาหลีใต้ ซึ่งไม่สามารถทราบได้อย่างแน่ชัดว่ามีอยู่เป็นจำนวนเท่าใดทำให้ไม่สามารถคืนภาษีได้ถูกต้องครบถ้วน แน่นนอน ด้วยจุดประสงค์เพื่อปรับโครงสร้างภาษีการขายไม่ให้เป็นอุปสรรคต่อการผลิต การลงทุน และการส่งออก ตลอดจนเพื่อปรับปรุงการบริหารให้มีประสิทธิภาพมีความง่ายขึ้นไม่ยุ่งยากซับซ้อน รัฐบาลเกาหลีใต้จึงได้ดำเนินการปฏิรูประบบภาษีการขายทั้งระบบด้วยการยกเลิกภาษีทั้ง 8 ประเภทข้างต้น และนำภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นภาษีการขายทั่วไป พร้อมกับภาษีการบริโภคพิเศษ (Special Consumption tax) ซึ่งเป็นภาษีการขายเฉพาะอย่าง หรือภาษีสรรพสามิตมาจัดเก็บแทนตั้งแต่ปี พ.ศ. 2520 เป็นต้นมา

ประเทศอินโดนีเซีย เป็นประเทศแรกในกลุ่มประเทศสมาชิกอาเซียน (ASEAN) ที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของอินโดนีเซียในปี พ.ศ. 2528 นั้น ได้กระทำไปพร้อมกับการปฏิรูปภาษีเงินได้ โดยมีจุดประสงค์เพื่อปรับปรุงระบบภาษีให้มีความง่ายขึ้นและมีความเป็นกลางมากขึ้น ในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีการขายสินค้าฟุ่มเฟือย (Value added tax on goods and services and sales tax on luxury goods) นั้น รัฐบาลอินโดนีเซียได้นำมาใช้จัดเก็บแทนภาษีการขายเดิมซึ่งมีลักษณะเป็นภาษีการขายระดับผู้ผลิต และภาษีสรรพสามิตที่ใช้จัดเก็บมาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2494 เป้าหมายหลักของการบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มก็เพื่อปรับปรุงระบบภาษีให้ทันสมัย และสามารถแสวงหารายได้ให้รัฐได้ทันกับการขยายตัวทางเศรษฐกิจมากขึ้น เนื่องจากรัฐบาลได้ตระหนักดีถึงความไม่แน่นอนของรายได้ของรัฐซึ่งแต่เดิมต้องพึ่งพารายได้จากน้ำมันเป็นหลัก ทั้งนี้ โดยรัฐบาลอินโดนีเซียหวังว่าการปฏิรูประบบภาษีในทิศทางของการทำให้ระบบภาษีมักจะง่ายขึ้นและมีความเป็นกลางมากขึ้น



จะก่อให้เกิดผลกระทบในทางบวกต่อตัวแปรต่าง ๆ ทางด้านอุปทานไม่ว่าจะเป็นการผลิตหรือการจ้างงาน อันจะช่วยขยายฐานภาษีและส่งผลให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีสูงขึ้นตามไปด้วย อย่างไรก็ตาม การนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จัดเก็บเป็นครั้งแรกในอินโดนีเซีย นั้น มิได้กระทำไปให้ครบวงจรของการผลิตและการบริการ กล่าวคือ โดยพื้นฐานแล้ว เป็นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะระดับการผลิตและการนำเข้าเท่านั้น แต่มิได้คลุมถึงการค้าส่งและการค้าปลีก ดังนั้นแท้ที่จริงแล้ว ภาษีมูลค่าเพิ่มของอินโดนีเซียก็คือ ภาษีการขายระดับผู้ผลิตที่มีการเครดิตภาษีนั่นเอง

สำหรับไต้หวัน การเปลี่ยนแปลงโครงสร้างภาษีการค้าในปี พ.ศ. 2529 จากโครงสร้างแบบภาษีการขายที่เก็บทุกทอด (Turnover tax) มาเป็นโครงสร้างแบบภาษีมูลค่าเพิ่ม มีเหตุผลหลักเช่นเดียวกับที่ประเทศไทยเผชิญอยู่ในปัจจุบันนั้นคือ เพื่อต้องการแก้ไขปัญหาภาวะภาษีซ้ำซ้อนที่เป็นอุปสรรคต่อการผลิตและการส่งออกเป็นสำคัญ ความจริงแล้วทางการไต้หวันได้เคยศึกษาและเตรียมการที่จะนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2512 เพียงแต่โอกาสและสถานการณ์ในขณะนั้นยังไม่เอื้ออำนวย จึงได้ชะลอการปฏิรูปดังกล่าวมาหลายปี จนกระทั่งตระหนักดีว่าความก้าวหน้าของการพัฒนาเศรษฐกิจไม่อาจจะสามารถดำเนินไปได้อย่างต่อเนื่องและมีประสิทธิภาพ หากโครงสร้างภาษีการขายยังคงมีภาษีซ้ำซ้อนแฝงอยู่ในขบวนการผลิต ดังนั้น ในปี พ.ศ. 2529 ทางการไต้หวันจึงได้ออกกฎหมายปฏิรูปภาษีการค้า จากโครงสร้างเดิมในลักษณะภาษีการขายที่เก็บทุกทอดมาเป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม (แม้ว่าจะยังคงใช้ชื่อ "ภาษีการค้า")

ในกรณีของฟิลิปปินส์นั้น หากเปรียบเทียบกับประเทศอื่นในขบวนการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จัดเก็บแล้ว นับว่าเป็นการตัดสินใจที่รวดเร็วมากในการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาบังคับใช้ ประธานาธิบดีอาคีโนได้ใช้อำนาจบริหารออกกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในปี พ.ศ. 2531 เพื่อเป็นส่วนหนึ่งของการดำเนินนโยบายแก้ไขปัญหาด้านเศรษฐกิจที่รัฐบาลต้องเผชิญอยู่อย่างเร่งด่วน จนทำให้การเตรียมการบังคับใช้ไม่มีใครจะมีความพร้อมมากนักเมื่อเปรียบกับการเตรียมการของประเทศอื่น ฟิลิปปินส์นับเป็นประเทศที่สองในกลุ่มประเทศสมาชิกอาเซียนรองจากอินโดนีเซีย ที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม การนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ดังกล่าวเป็นการจัดเก็บแทนภาษีการขายเดิมที่มีอยู่ 8 ประเภท โดยมุ่งหวังที่จะปฏิรูประบบภาษีการขายให้มีความง่ายขึ้น และสามารถระดมรายได้ให้รัฐได้สูงขึ้นกว่าเดิม ตลอดจนเพื่อเป็นการดำเนินมาตรการทางการคลังส่วนหนึ่งในการปรับโครงสร้างทางเศรษฐกิจให้หลุดพ้นจากภาวะวิกฤตที่ประเทศต้องเผชิญอยู่

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของญี่ปุ่นเป็นกรณีที่ได้รับการจับตามองจากผู้สนใจทั่วโลก



เพราะมีส่วนเกี่ยวข้องกับภาวะการเมืองอย่างสูง ในปี 2531 รัฐบาลญี่ปุ่นภายใต้การนำของ นายกรัฐมนตรีนาคาโซเน แห่งพรรคเสรีประชาธิปไตย (Liberal Democratic Party) ได้ประกาศที่จะปฏิรูประบบภาษีของญี่ปุ่น และมาตรการหนึ่งของการปฏิรูปได้แก่การนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ แนวนโยบายดังกล่าวได้ก่อให้เกิดการคัดค้านจากกลุ่มพรรคฝ่ายค้าน กลุ่มธุรกิจ บางกลุ่มและกลุ่มผู้บริโภค ที่เป็นเช่นนี้ก็เนื่องจากประเทศญี่ปุ่นไม่เคยมีการจัดเก็บภาษีการขายทั่วไปมาก่อน การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นการนำ “ภาษีใหม่” ที่เป็นภาษีการขายทั่วไปมาใช้ เป็นครั้งแรก อย่างไรก็ตาม การนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาบังคับใช้นี้ได้กระทำไปในฐานะที่เป็นส่วน หนึ่งของการปฏิรูประบบภาษีโดยทั่วไป กล่าวคือ พร้อม ๆ กับการเริ่มจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มก็ ได้มีการปรับปรุงโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคลให้มีลักษณะง่ายขึ้น และลดภาระภาษีเงินได้ลงจากเดิม ในช่วงนั้นพรรคเสรีประชาธิปไตยต้องเผชิญกับมรสุมทาง การเมืองหลายเรื่องด้วยกัน จนเป็นผลให้รัฐบาลต้องลาออก เมื่อพรรคเสรีประชาธิปไตยได้จัดตั้ง รัฐบาลใหม่ นายกรัฐมนตรีทาเกชิตะก็ได้สานต่อโครงการปฏิรูประบบภาษีอากร และยืนยันที่จะ จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไป รัฐบาลญี่ปุ่นได้ให้เหตุผลหลักของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในปี พ.ศ. 2532 ว่า เพื่อปรับปรุงระบบภาษีให้ “เกิดความเป็นธรรม” ง่ายต่อการปฏิบัติ และ “เสริมสร้างความแข็งแกร่งของเศรษฐกิจ” โดยการปฏิรูปภาษีนี้อาจไม่ก่อให้เกิดการบิดเบือนทาง เศรษฐกิจและจำกัดการเข้าไปมีส่วนแทรกแซงการตัดสินใจของภาคเอกชนให้น้อยที่สุด กล่าว อีกนัยหนึ่ง ความคิดพื้นฐานที่อยู่เบื้องหลังของการปฏิรูปภาษีนี้อีกคือ การขยายฐานภาษีและลด อัตราภาษีอันจะทำให้ระบบภาษี “กว้างและเบา” ขณะเดียวกันก็จะยังรักษาความเป็นกลางของ รายได้ไว้ นั่นคือ ทางการจะมีรายได้จากภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นแหล่งรายได้ใหม่ แต่ก็สูญเสีย รายได้จาก การลดภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งเป็นแหล่งรายได้เก่า ใน ลักษณะที่ผลสุทธิจากการปฏิรูปนี้จะทำให้รัฐมีรายได้เช่นเดิม

## โครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่ม

รูปแบบของภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งทางการไทยจะนำมาบังคับใช้นั้น จะเป็นรูปแบบเดียวกับ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ประเทศในเอเชียทั้งหลายใช้กันนั่นคือ ภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดการบริโภค (Consumption-type VAT) โดยมูลค่าเพิ่มที่ใช้เป็นฐานภาษีชนิดนี้จะเท่ากับยอดขายผลผลิต



หักด้วยยอดซื้อวัตถุดิบสินค้าขั้นกลาง และสินค้านำเข้าที่ใช้ในการประกอบกิจการ ทั้งนี้ก็ด้วยเหตุผลเพื่อต้องการให้โครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มเอื้ออำนวยต่อการลงทุนโดยทั่วไปของประเทศ เพราะธุรกิจสามารถนำเอาสินค้านำเข้าไม่ว่าจะเป็นเครื่องจักรอุปกรณ์ และเครื่องมือต่าง ๆ มาหักออกจากยอดขายของวัตถุดิบได้เต็มจำนวนในทันที เฉกเช่นวัตถุดิบที่ใช้สิ้นเปลืองอื่น ๆ โดยไม่ต้องทยอยแบ่งตามสัดส่วนของการเสื่อมราคา (depreciation) ของสินค้านำเข้านั้น นอกจากนี้ในด้านการบริหารการจัดเก็บ การใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดการบริโภคยังสามารถขจัดปัญหายุ่งยากที่อาจเกิดจากการตีความว่าวัตถุดิบชนิดใดเป็นสินค้านำเข้าหรือเป็นสินค้าสิ้นเปลืองที่มีสินค้านำเข้าไปได้

สำหรับวิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ประเทศไทยได้เลือกใช้วิธีใบกำกับภาษี (Invoice method) หรือวิธีเครดิตภาษี (Credit method) เช่นเดียวกับประเทศในเอเชียอื่นอีกสี่ประเทศ ยกเว้นประเทศญี่ปุ่นซึ่งได้ใช้วิธีการคำนวณโดยวิธีทางบัญชี (Account method) เหตุผลที่ประเทศในเอเชียทั้งห้าประเทศ รวมทั้งประเทศไทยด้วยได้เลือกใช้วิธีเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็เพื่อขจัดปัญหายุ่งยากทางบัญชีที่อาจเกิดขึ้นกับผู้ประกอบการส่วนใหญ่ และเพื่อลดภาระของผู้ประกอบการในด้านการจัดทำบัญชีเพื่อใช้คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือ หากใช้วิธีการคำนวณแบบวิธีใบกำกับภาษีผู้ประกอบการจะไม่จำเป็นต้องคำนวณหาฐานภาษีมูลค่าเพิ่มโดยตรงหากแต่อาศัยกลไกของการออกใบกำกับภาษี (tax invoice) เป็นเครื่องมือทางอ้อมในการคำนวณหาภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องชำระให้กับทางการโดยการนำเอาภาษีซื้อที่ตนได้ชำระไปในการซื้อวัตถุดิบมาใช้ในการประกอบการตามที่ปรากฏในใบกำกับภาษีที่ผู้ขายออกให้มาเครดิตออกจากภาษีขายที่ตนเรียกเก็บจากการขายผลผลิต ผลสุทธิที่ได้คือภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องชำระนั่นเอง จะเห็นว่าโดยวิธีคำนวณแบบใบกำกับภาษีนี้การเสียภาษีจะเกิดขึ้นพร้อมกับการจำหน่ายจ่ายโอน หรือการซื้อขายสินค้าและบริการ โดยมีใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานที่สำคัญ ดังนั้นธุรกิจจะได้รับเครดิตภาษีหรือได้รับภาษีคืนอย่างถูกต้องแน่นอนตลอดทุกทอดของการซื้อขายโดยที่ทางการก็สามารถตรวจสอบได้อย่างถูกต้องแน่นอนเช่นกัน นอกจากนี้วิธีใบกำกับภาษียังเอื้ออำนวยต่อการบริหารการจัดเก็บ หากทางการต้องการจะจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราตลอดจนสามารถกำหนดระยะเวลาของการยื่นแบบชำระภาษีได้ยืดหยุ่นมากขึ้น

อย่างไรก็ตาม ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของญี่ปุ่น รัฐบาลกลับเลือกใช้วิธีการคำนวณแบบวิธีทางบัญชี ซึ่งเป็นวิธีคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยตรง กล่าวคือ ผู้ประกอบการจะต้องคำนวณหามูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นฐานภาษีก่อน แล้วจึงนำเอาอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มไปคูณกับ



ฐานภาษีเพื่อหาภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องชำระให้กับทางการ การคำนวณโดยวิธีทางบัญชีนี้จะมีประโยชน์ในแง่ที่ทางการสามารถลดต้นทุนในการบริหารการจัดเก็บภาษีลงไปได้ เพราะเจ้าหน้าที่อาจตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคลของผู้ประกอบการจากบัญชีดังกล่าวได้ อย่างไรก็ตาม การเลือกใช้วิธีทางบัญชีในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มก็ทำให้เกิดข้อจำกัดในการบริหารการจัดเก็บบางประการได้ กล่าวคือ ทางการจำเป็นต้องจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราเดียว และภาษีที่แท้จริงที่ธุรกิจจะต้องเสียให้กับทางการนั้น จะคำนวณได้อย่างถูกต้องแน่นอนก็ต่อเมื่อธุรกิจได้ปิดบัญชีเมื่อสิ้นปี นอกจากนี้ ทางการยังต้องสูญเสียกลไกในการตรวจสอบในแต่ละขั้นตอนของการซื้อขาย ซึ่งสามารถทำได้หากมีการออกไปกำกับภาษีและสูญเสียการตรวจสอบข้าม (crosscheck) ระหว่างภาษีมูลค่าเพิ่มกับภาษีเงินได้นิติบุคคลอีกด้วย

ขอบเขตของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยจะเป็นเช่นเดียวกับประเทศเกาหลีใต้ ไต้หวัน ฟิลิปปินส์ และญี่ปุ่น คือจะครอบคลุมขั้นตอนการผลิตและบริการทุกขั้นตอนไม่ว่าจะเป็นการผลิต การค้าส่ง หรือการค้าปลีก กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ เป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม “แบบเต็มรูป” ดังเช่นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้กันอยู่ทั่วไปในแถบยุโรปและอเมริกาใต้ ภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวจะมีขอบเขตกว้างขวางครอบคลุมตั้งแต่การผลิตในช่วงต้นของขบวนการไปจนถึงการขายให้กับผู้บริโภคในช่วงสุดท้ายในลักษณะนี้ ภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีฐานกว้าง และก่อให้เกิดความเป็นกลางต่อผู้ประกอบการทุกประเภทไม่ว่าจะทำการผลิต การจัดจำหน่าย หรือการให้บริการใด ๆ ก็ตาม ขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเต็มรูปของทั้งห้าประเทศในเอเชีย ซึ่งรวมถึงไทยด้วยนั้นจะแตกต่างกับประเทศอินโดนีเซีย ซึ่งครอบคลุมเฉพาะการผลิตเท่านั้น แม้จะมีการกำหนดให้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้จัดจำหน่าย แต่ก็ยังเป็นเพียงเฉพาะผู้จัดจำหน่ายที่มีลักษณะเป็น “ผู้จัดจำหน่ายหลัก” หรือ “ผู้แทนจำหน่ายแต่ผู้เดียว” ของผู้ผลิตหรือผู้นำเข้า การกำหนดขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่มให้แคบลงดังเช่นกรณีของอินโดนีเซียนั้น ก็เพื่อช่วยเอื้อประโยชน์ในด้านการบริหารการจัดเก็บ เพราะมีผู้เสียภาษีในระบบน้อยลง แต่ฐานภาษีที่แคบก็จะก่อให้เกิดผลเสียในด้านการแสวงหารายได้จากภาษี เพราะทางการจำเป็นต้องกำหนดอัตราภาษีให้สูง หากต้องการจะมีรายได้มาก และยังเปิดช่องโหว่ให้กิจการแบ่งแยกองค์การเพื่อลดภาระภาษีทำให้ฐานภาษี “สีกร่อน” ลงไปอีก

ในด้านการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยหลักการแล้วประเทศต่าง ๆ ที่นำภาษีมูลค่าเพิ่มมาบังคับใช้ต่างก็ต้องการที่จะจำกัดการยกเว้นให้น้อยที่สุดเท่าที่จะทำได้ เพื่อให้ภาษีมูลค่า



เพิ่มมีลักษณะเป็นภาษีการขายทั่วไปที่มีฐานกว้างครอบคลุมสินค้าและบริการมากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ ตลอดจนเป็นการขจัดปัญหาของการขาดตอนของวงจรเครดิตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้อีกด้วยอย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติ "ที่เป็นจริง" แต่ละประเทศก็มีเหตุผลบางประการไม่ว่าจะเป็นในด้านเป้าหมายทางเศรษฐกิจ ด้านลักษณะการผลิตและการบริการในระบบเศรษฐกิจด้านระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีหรือเหตุผล "อื่น" ซึ่งทำให้ต้องมีการกำหนดข้อยกเว้นของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับสินค้าและบริการบางประเภท

เมื่อพิจารณาโครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศต่าง ๆ ในเอเชียแล้ว จะพบว่า รายการสินค้าและบริการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น จะมีลักษณะคล้ายคลึงกัน รายการสำคัญที่ประเทศต่างกต่างยกเว้นให้ ได้แก่ อาหาร การศึกษาและการรักษาพยาบาล ซึ่งถือว่าเป็นปัจจัยพื้นฐานในการดำรงชีวิตของประชาชน (สำหรับยารักษาโรคนั้น มีเพียงประเทศเกาหลีใต้ และได้หวั่นเท่านั้นที่ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้) รายการสำคัญรองลงไป ซึ่งประเทศในเอเชีย 3-5 ประเทศได้ให้การยกเว้น ได้แก่ การเช่าบ้านเพื่ออยู่อาศัย หนังสือ สินค้าและบริการของทางราชการ ส่วนเสื้อผ้าเครื่องนุ่งห่มนั้น ไม่มีประเทศใดในเอเชียได้ให้การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

สำหรับการใช้อัตราศุนย์นั้นค่อนข้างจะเป็น "มาตรฐาน" เดียวกันทั้งหกประเทศ นั่นคือจะใช้อัตราศุนย์กับสินค้าที่ส่งออกไปขายยังต่างประเทศ และการประกอบกิจการในลักษณะที่จะมีผลทำให้ได้รับเงินตราต่างประเทศเป็นสำคัญ โดยจะไม่ครอบคลุมการใช้อัตราศุนย์ไปถึงการผลิตสินค้าที่จำเป็นในประเทศบางชนิด เช่น อาหาร ยารักษาโรค หนังสือ ดังเช่นที่มีการใช้กันในกลุ่มสมาชิกประชาคมยุโรปบางประเทศ การที่ประเทศในเอเชียที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้กำหนดให้ใช้อัตราศุนย์เฉพาะในส่วนของสินค้าที่เป็นการส่งออกไปยังต่างประเทศก็ล้วนแต่เพื่อจุดประสงค์ในการสนับสนุนให้ความสามารถในการแข่งขันของสินค้าของตนในตลาดโลกแข็งแกร่งขึ้นเนื่องจากประเทศเหล่านี้ได้ใช้กลยุทธ์ในการพัฒนาอุตสาหกรรมแบบ "มุ่งผลิตเพื่อส่งออก" เป็นสำคัญ และมาตรการทางภาษีอากรที่จะช่วยให้บรรลุเป้าหมายดังกล่าวได้อย่างมีประสิทธิภาพก็คือ การใช้อัตราศุนย์ในโครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มกับการส่งออกสินค้าของตน ซึ่งวิธีการดังกล่าวเป็นที่ยอมรับกันทั่วโลกว่าไม่ขัดกับความตกลงทั่วไปทางการค้า และภาษีศุลกากร (GATT) ซึ่งประเทศส่วนใหญ่ทั่วโลกเป็นสมาชิกอยู่

อัตราภาษีซึ่งประเทศที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในเอเชียได้เริ่มนำมาบังคับใช้นั้นล้วนแล้วแต่กำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มไว้อัตราเดียวทั้งหกประเทศ ในส่วนของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

ของญี่ปุ่นแม้จะกำหนดไว้ 2 อัตรา แต่อัตราที่สองที่กำหนดขึ้นมาจะใช้เพียงเฉพาะรถยนต์ และก็ใช้อัตราที่สองจนถึงวันที่ 31 มีนาคม 2534 เท่านั้น การที่ประเทศทั้งหมดในเอเชียได้กำหนดใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงอัตราเดียวเมื่อนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาบังคับใช้ ก็คงจะเป็นด้วยเหตุผลในแง่ที่ต้องการจะให้เกิดความเป็นกลางต่อการประกอบกิจการทุกชนิด ตลอดจนก่อให้เกิดความสะดวกไม่ยุ่งยากสับสนในการคิดคำนวณภาษีอันจะทำให้การบริหารการจัดเก็บมีประสิทธิภาพขึ้น และเอื้อต่อการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษี

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 เป็นอัตราที่ถูกกำหนดใช้กันถึงสามประเทศ คือ เกาหลีใต้ อินโดนีเซีย ฟิลิปปินส์ รองลงไปคือประเทศไทยที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 สำหรับได้หวั่น กำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ร้อยละ 5 ส่วนญี่ปุ่นกำหนดไว้ร้อยละ 3 (โดยอัตราร้อยละ 6 จะถูกใช้เฉพาะกับรถยนต์ ดังที่กล่าวไว้ข้างต้น)

ในส่วนของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการรายย่อยนั้น เป็นที่ยอมรับกันทั่วไปว่าผู้ประกอบการรายย่อยอาจมีปัญหาในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากไม่มีการจัดทำหลักฐานและเอกสารให้เป็นระบบที่เป็น "มาตรฐาน" อันอาจจะทำให้เสียสิทธิ "ที่ควรจะได้" ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มขณะเดียวกันการบริหารการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของการจากผู้ประกอบการรายย่อยจำนวนมากเหล่านี้ก็จะเป็น "ภาวะ" ต่อการจัดเก็บทั้งระบบ ดังนั้นประเทศในเอเชียที่นำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จึงได้กำหนดให้มี "การปฏิบัติพิเศษ" ต่อผู้ประกอบการรายย่อย กล่าวคือ ผู้ประกอบการขนาดเล็ก (ตามที่แต่ละประเทศจะให้คำนิยาม) ไม่ต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้นจึงไม่ต้องมีหน้าที่เก็บหลักฐานเอกสารหรือปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างไรก็ตาม เมื่อกำหนดให้ผู้ประกอบการรายย่อยอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว บางประเทศก็กำหนดให้ผู้ประกอบการรายย่อยเหล่านี้ต้องเสียภาษีจากฐานรายรับรวมในอัตราต่ำอัตราหนึ่ง

การให้คำนิยามของผู้ประกอบการรายย่อย มักจะใช้รายรับรวมจากการประกอบกิจการเป็นเกณฑ์และแต่ละประเทศต่างก็ใช้ "ไม้บรรทัด" วัดความเป็นผู้ประกอบการรายย่อยแตกต่างกันไปขึ้นกับระดับการพัฒนาประเทศ สภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจ ลักษณะและธรรมชาติของผู้ประกอบในระบบเศรษฐกิจ ตลอดจนปัจจัย "อื่น" ประเทศญี่ปุ่นกำหนดรายรับรวมของผู้ประกอบการรายย่อยไว้สูงมากเมื่อเปรียบเทียบกับประเทศอื่นในเอเชีย กล่าวคือผู้ประกอบการที่มียอดรายรับรวมต่อปีต่ำกว่า 30 ล้านเยน (ประมาณ 5.1 ล้านบาท) จะได้รับ



การยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนั้นสำหรับผู้ประกอบการที่มียอดขายรวบรวมต่อปีต่ำกว่า 500 ล้านบาท (ประมาณ 85 ล้านบาท) ก็มีสิทธิที่จะเลือกเสียภาษีจากฐานรายรับรวมในอัตราร้อยละ 0.6 ได้ ในทางตรงข้ามประเทศฟิลิปปินส์กำหนดระดับรายรับรวมของผู้ประกอบการที่จะถือว่าเป็นผู้ประกอบการรายย่อยไว้ค่อนข้างต่ำเมื่อเทียบกับประเทศอื่นโดยกำหนดยอดขายรับดังกล่าวไว้ 200,000 เปโซ (ประมาณ 260,000 บาท)

ประเทศเกาหลีได้กำหนดให้ผู้ประกอบการรายย่อยไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่เสียภาษีจากฐานรายรับรวมแทน กล่าวคือ ผู้ประกอบการที่มียอดขายรวบรวมต่อปีต่ำกว่า 24 ล้านบาท (ประมาณ 900,000 บาท) จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 2 ของรายรับ และในกรณีของผู้ประกอบการในลักษณะนายหน้า ตัวแทนและผู้รับเหมา หากมียอดขายรวบรวมต่อปีต่ำกว่า 6 ล้านบาท (ประมาณ 240,000 บาท) จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 3.5 ของรายรับ สำหรับได้วันกำหนดไว้ว่าผู้ประกอบการที่มียอดขายรับต่อเดือนต่ำกว่า NT\$ 200,000 (ประมาณ 200,000 บาทต่อเดือน หรือคิดเป็น 2.4 ล้านบาทต่อปี) จะเสียภาษีจากฐานรายรับรวมในอัตราร้อยละ 1

ประเทศอินโดนีเซียให้การปฏิบัติพิเศษต่อผู้ประกอบการรายย่อยในลักษณะยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และไม่เก็บภาษีจากฐานรายรับแต่อย่างใด อินโดนีเซียกำหนดให้ผู้ประกอบการที่มีรายรับรวมต่อปีต่ำกว่า 24 ล้านรูเปีย (ประมาณ 380,000 บาท) ได้รับการยกเว้นจากมูลค่าเพิ่ม

สำหรับประเทศไทย ได้ให้การปฏิบัติกาภาษีต่อผู้ประกอบการรายย่อยในลักษณะเช่นเดียวกับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของไต้หวัน กล่าวคือผู้ประกอบการที่มีรายรับเป็นจำนวนไม่เกิน 600,000 บาทต่อปี จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องมาจดทะเบียนเป็นผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนผู้ประกอบการที่มีรายรับเกินกว่า 600,000 บาท แต่ไม่เกิน 1,200,000 บาทต่อปี ต้องเสียภาษีจากฐานรายรับในอัตราร้อยละ 1.5 อย่างไรก็ตาม ผู้ประกอบการดังกล่าวจะสามารถเลือกขอจดทะเบียนเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็ได้

จากที่กล่าวมาทั้งหมด จะเห็นว่าความเป็นมาของการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับ จะมี “แรงผลักดัน” แตกต่างกันไปในแต่ละประเทศ แต่ประเทศในเอเชียทั้งหกประเทศดังกล่าวรวมทั้งประเทศไทยก็ล้วนมีจุดมุ่งหมายเดียวกันในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม นั่นคือเพื่อปรับปรุงโครงสร้างระบบภาษีการบริโภคของประเทศให้มีประสิทธิภาพสูงขึ้น อันจะทำให้ระบบภาษีไม่เป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาอุตสาหกรรมและการส่งออก ซึ่งถือเป็นปัจจัยสำคัญในการที่จะทำให้ประเทศเจริญก้าวหน้าไปได้



ในการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาบังคับใช้นั้น แต่ละประเทศต่างก็พยายามที่จะ “ออกแบบ” โครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มให้เหมาะสมที่สุดกับธรรมชาติและลักษณะของระบบเศรษฐกิจของตน ตลอดจนระบบบริหารการจัดเก็บภาษี เพื่อให้การใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปอย่างราบรื่นทั้งในด้านการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีและในด้านการจัดเก็บภาษีของทางการ คงจะเป็นการยากลำบากที่จะบอกได้ว่าโครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศใดดีกว่าประเทศใด หากไม่พิจารณาให้ถ่องแท้ถึง “เบื้องหลัง” และสภาพพื้นฐานของเศรษฐกิจ ตลอดจนวิธีการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศนั้นๆ บทความนี้มีจุดประสงค์เพียงเพื่อเปิด “โลกทัศน์” ของภาษีมูลค่าเพิ่มให้กว้างขึ้น โดยการหยิบยกเอาความเป็นมาและโครงสร้างของภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้มีการบังคับใช้แล้วในประเทศต่าง ๆ 5 ประเทศ ที่อยู่ในซีกโลกเดียวกันกับประเทศไทย คือแถบเอเชียตะวันออกเฉียงใต้มาเปรียบเทียบกับภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย การจะ “ชี้แนะ” ว่าโครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศใดดีกว่าประเทศไทยหรือไม่ อย่างไร ย่อมต้องการข้อมูลและการวิเคราะห์ที่ลึกกลงไปมากกว่าที่เสนอในบทความนี้

## ตารางที่ 1

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศต่าง ๆ ในเอเชีย

ประเทศ	วันที่บังคับใช้	ภาษีเดิมที่ถูกลดแทนโดยภาษีมูลค่าเพิ่ม
เกาหลีใต้	1 ก.ค. 2520	ภาษีการขายหลายประเภท ซึ่งมีทั้งลักษณะภาษีการขายที่เก็บทุกทอดและภาษีการขายระดับผู้ผลิต
อินโดนีเซีย	1 เม.ย. 2528	ภาษีการขายระดับผู้ผลิต
ไต้หวัน	1 เม.ย. 2529	ภาษีการขายที่เก็บทุกทอด
ฟิลิปปินส์	1 ม.ค. 2531	ภาษีการขายหลายประเภท ซึ่งมีทั้งลักษณะภาษีการขายที่เก็บทุกทอดและภาษีการขายระดับผู้ผลิต
ญี่ปุ่น	1 เม.ย. 2532	
ไทย	1 ม.ค. 2535	ภาษีการขายระดับผู้ผลิต

## ตารางที่ 2

รูปแบบของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศ	ชนิดของภาษี	การคำนวณภาษี
เกาหลีใต้	ชนิดการบริโภค	วิธีทางใบกำกับภาษี
อินโดนีเซีย	ชนิดการบริโภค	วิธีทางใบกำกับภาษี
ไต้หวัน	ชนิดการบริโภค	วิธีทางใบกำกับภาษี
ฟิลิปปินส์	ชนิดการบริโภค	วิธีทางใบกำกับภาษี
ญี่ปุ่น	ชนิดการบริโภค	วิธีทางบัญชี
ไทย	ชนิดการบริโภค	วิธีทางใบกำกับภาษี



LIART

## ตารางที่ 3

ขั้นตอนของการผลิตและบริการที่ถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศ	ผู้ผลิต	ผู้ค้าส่ง	ผู้ค้าปลีก
เกาหลีใต้			
อินโดนีเซีย			
ไต้หวัน			
ฟิลิปปินส์			
ญี่ปุ่น			
ไทย			

## ตารางที่ 4

การยกเว้นสินค้าและบริการบางประเภทจากภาษีมูลค่าเพิ่ม

สินค้าและบริการ ที่ได้รับการยกเว้น	เกาหลีใต้	อินโดนีเซีย	ไต้หวัน	ฟิลิปปินส์	ญี่ปุ่น	ไทย
อาหาร	✓	✓	✓	✓	✓	✓
การรักษาพยาบาล	✓	✓	✓	✓	✓	✓
ยารักษาโรค	✓		✓			
การศึกษา	✓	✓	✓	✓	✓	✓
งานศิลปะ	✓					✓
การเช่าบ้าน	✓	✓		✓	✓	✓



LIIRT

ตารางที่ 5  
การใช้อัตราศูนย์

กิจกรรมที่มีการใช้อัตราศูนย์	เกาหลีใต้	อินโดนีเซีย	ไต้หวัน	ฟิลิปปินส์	ญี่ปุ่น	ไทย
สินค้าออก	✓	✓	✓	✓	✓	✓
การขนส่งระหว่างประเทศ	✓		✓			✓
บริการที่กระทำในประเทศเพื่อใช้ในต่างประเทศ	✓		✓	✓	✓	✓
การขายเรือ อากาศยาน ซึ่งใช้ในการขนส่งระหว่างประเทศและที่ใช้ในการประมงในทะเลลึก			✓			

ตารางที่ 6  
อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศ	อัตราภาษีเมื่อนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาบังคับใช้ (ร้อยละ)
เกาหลีใต้	10
อินโดนีเซีย	10
ไต้หวัน	5
ฟิลิปปินส์	10
ญี่ปุ่น	3
ไทย	7



LIRT

# ประสบการณ์และบทเรียน ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศญี่ปุ่น

สาธิต รังคสิริ\*

## ความนำ

ประเทศญี่ปุ่นมีการปฏิรูประบบภาษีอากรครั้งใหญ่ในวันที่ 1 เมษายน 2533 การปฏิรูประบบภาษีอากรครั้งนี้ ได้มีการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาบังคับใช้เป็นครั้งแรกในนามของภาษีการบริโภค

สาเหตุที่ต้องมีการปฏิรูประบบภาษีอากรก็เนื่องมาจากระบบเดิมซึ่งใช้มานานกว่า 40 ปีแล้วไม่เหมาะสมกับระบบเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไปตามกาลเวลา รายได้ภาษีอากรของรัฐพึ่งพาภาษีทางตรง เช่น ภาษีเงินได้เป็นหลัก ประมาณว่าภาษีทางตรงทำรายได้ให้กับรัฐบาลญี่ปุ่นถึงร้อยละ 72 ของเงินได้จากภาษีอากรทั้งสิ้น และภาษีเงินได้ส่วนใหญ่ก็มาจากพวกที่มีเงินได้ประเภทที่มีเงินเดือนส่วนพวกนักธุรกิจก็มีการหลีกเลี่ยงภาษีกันอย่างมากมาย สำหรับภาษีทางอ้อมก็มีภาษีที่เก็บจากการขายสินค้าเพียงบางประเภทเท่านั้น ซึ่งมีน้อยมากและไม่ทั่วถึงเป็นกลาง เช่น มีการเก็บภาษีกาแฟและสนามกอล์ฟ แต่ไม่เก็บภาษีชาและสนามเทนนิส

ดังนั้น จะเห็นได้ว่า ระบบภาษีเดิมของญี่ปุ่นไม่ค่อยสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่มีในแง่ของหลักความเป็นกลางความเป็นธรรมเท่าใดนัก เนื่องจากมีการเลือกปฏิบัติ ทำให้ทำลายระบบแข่งขันเสรีและขัดกับความสามารถในการเสียภาษีของประชาชน (Ability-to-Pay)

---

\*ผู้อำนวยการด้านโครงสร้างภาษี กองนโยบายและแผน กรมสรรพากร



Principle) ซึ่งโดยหลักนี้ใครมีความสามารถมากก็ควรที่จะเสียภาษีมาก ในทางปฏิบัติควร จะกระจายภาระภาษีให้กับประชาชนตามความสามารถ ซึ่งวัดได้จากการมีรายได้ทรัพย์สิน และการใช้จ่ายของประชาชน

ในเดือนมิถุนายน 2531 กระทรวงการคลังของประเทศญี่ปุ่นได้เสนอร่างกฎหมาย การปฏิรูประบบภาษีอากรต่อคณะรัฐมนตรี โดยมุ่งเน้นที่จะปรับปรุงระบบภาษีอากรทั้งหมดให้ เป็นธรรมและเป็นกลางตลอดจนสร้างแรงจูงใจให้มีการทำงานของประชาชนยิ่งขึ้น ร่าง กฎหมายฯ ดังกล่าวได้นำเข้าสู่สภา ในเดือนพฤศจิกายน 2531 และมีผลใช้บังคับใน วันที่ 1 เมษายน 2533

### จุดสำคัญของร่างกฎหมาย ฯ ฉบับนี้มี 5 ประการ ได้แก่

1. การลดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (อัตราสูงสุดเดิม 60% เหลือ 50%) และเพิ่มการให้หักค่าลดหย่อนส่วนบุคคล คู่สมรส และผู้อยู่ในความดูแล ฯลฯ
2. การลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับบริษัททั่วไปลดจาก 42% เป็น 40% ในปี 2532 และเหลือเพียง 37.5% ในปี 2533 สำหรับบริษัทขนาดกลางและขนาดเล็ก ลดจาก 30% เป็น 29% ในปี 2531 และเหลือเพียง 28% ในปี 2533
3. ปรับปรุงภาษีมรดกใหม่ให้รัดกุมยิ่งขึ้นและลดภาระภาษีลง
4. สร้างความเป็นกลางในการจัดเก็บภาษี เช่น การจัดเก็บภาษีส่วนเกินจากทุนจากการขายหลักทรัพย์
5. ปรับปรุงระบบภาษีทางอ้อมที่เก็บจากการใช้จ่ายของประชาชนใหม่ เช่น ปฏิรูป ภาษีสุราและการบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มในนามของภาษีการบริโภคอย่างกว้างขวาง ซึ่งเดิมเก็บ ภาษีจากยอดขายรับกับการขายสินค้าเพียงไม่กี่ประเภท การปฏิรูประบบภาษีอากรในครั้งนี้ รัฐบาลคาดว่า จะสูญเสียรายได้จากภาษีอากรไปทั้งสิ้นประมาณ 2.4 ถึง 2.6 ล้านล้านบาท

### ระบบภาษีการบริโภคของประเทศญี่ปุ่น

ขอบเขตของภาษี ภาษีการบริโภคครอบคลุมทุกขั้นตอนของการขายสินค้าและการ ให้บริการ การจัดเก็บเฉพาะบางขั้นตอนหรือบางธุรกิจจะสร้างความยุ่งยากและปัญหามากมาย



LIART

เช่น การตีความว่าเป็นสินค้าหรือบริการที่อยู่นอกระบบหรือไม่และทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีได้ เช่น ถ้ายกเว้นภาษีให้กับผู้ขายสินค้าขายปลีกก็จะมีภาระภาษี โดยการโอนราคา ผู้ผลิตขายราคาต่ำกว่าความเป็นจริง เสียภาษีการบริโภคหรือไม่เสียเลยแล้วตั้งบริษัทลูกเป็นผู้แทนจำหน่ายขายบวกกำไรมาก ๆ แต่ไม่ต้องเสียภาษีการบริโภค เพราะได้รับการยกเว้นภาษี

วิธีการคำนวณภาษี ในระบบนี้ (ก็คือระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั่นเอง) ผู้ประกอบการสามารถนำภาษีที่ชำระไปแล้วจากการลงทุน เพื่อขายสินค้าและบริการมาหักออกจากภาษีที่คำนวณจากยอดขายสินค้า หรือการให้บริการได้ทำให้ไม่มีการเก็บภาษีซ้ำซ้อนภาษีที่ชำระไปเพื่อการลงทุน (ภาษีซื้อ) สามารถนำมาหักออกจากภาษีที่คำนวณจากยอดขายได้โดยอาศัยหลักฐาน คือ รายการบัญชีที่บันทึกไว้หรือจากเอกสารหลักฐาน เช่น ใบส่งของ ใบเสร็จรับเงิน ฯลฯ

ความจริงแล้วตอนเริ่มเสนอใช้ภาษีการบริโภคนี้ ทางกระทรวงการคลังต้องการใช้วิธีการคำนวณภาษีโดยอาศัยหลักฐานที่เรียกว่า ใบกำกับภาษี (Tax Invoice) การซื้อขายในแต่ละขั้นตอนต้องมีการออกใบกำกับภาษีเพื่อใช้เป็นหลักฐานในการหักภาษีที่ชำระไปแล้วจากการลงทุนการทำตามวิธีนี้จะทำให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีเป็นไปได้ยากเนื่องจากผู้ซื้อย่อมต้องร้องขอใบกำกับภาษี (ใบเสร็จในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม) เพื่อนำมาหักออกจากภาษีที่คำนวณจากยอดขายสินค้าหรือให้บริการ (ภาษีขาย) ผู้ขายเมื่อต้องออกใบกำกับภาษีก็ไม่สามารถหลบยอดขายได้ ต้องเสียภาษีให้ถูกต้อง เจ้าหน้าที่เองก็สามารถใช้ระบบกำกับภาษีเป็นเครื่องมือหาผู้ทุจริตได้ง่าย โดยการสุ่มตัวอย่างใบกำกับภาษีของแต่ละร้าน เช่น สุ่มใบกำกับภาษีที่ร้านนายมดนำมาหักเป็นภาษีซื้อ 5 ใบ พบว่าได้มาจากการซื้อของมาจากร้านนายมอด ถ้าไปตรวจที่ร้านนายมอดพบว่า ขายสินค้าให้นายมดจริงก็แสดงว่าไม่มีผู้ทุจริต แต่ไปดูที่ร้านนายมอดแล้วไม่พบว่าขายให้นายมดแสดงได้ 2 ลักษณะก็คือ นายมอดขายของโดยไม่ลงบันทึกการขายเพื่อหลบภาษีขาย หรือไม่ก็คือ นายมดทำใบกำกับภาษีปลอม เพื่อนำมาหักภาษีซื้อให้สูงกว่าความเป็นจริงจะได้เสียภาษีน้อยๆ ระบบใบกำกับภาษีจึงเป็นระบบที่ดีมาก ประเทศที่ใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มทั่วไปจะใช้ระบบนี้ เช่น สาธารณรัฐเกาหลี ไต้หวัน ฟิลิปปินส์ อินโดนีเซีย นิวซีแลนด์ อิสราเอล ตุรกี ฯลฯ

ประเทศญี่ปุ่นไม่ได้ใช้ระบบใบกำกับภาษีเป็นหลักแต่ใช้ระบบบัญชีตั้งที่ได้กล่าวแล้ว จึงทำให้การควบคุมการเสียภาษีให้ถูกต้องทำได้ยาก เหตุที่เป็นอย่างนี้เพราะรัฐบาลญี่ปุ่นผ่อนปรนตามที่ฝ่ายค้านในสภาเสนอ ด้วยฝ่ายค้านอ้างว่า ระบบการออกใบกำกับภาษีหรือใบเสร็จใน



ปัจจุบันยังไม่ดีพอขอให้ใช้ระบบบัญชีไปก่อน ทั้งๆ ที่ความจริงแล้ว จากประสบการณ์ของ ประเทศอื่นๆ ที่เริ่มใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มพบว่า พฤติกรรมของสังคมจะเปลี่ยนไปเอง เดิมผู้ประกอบการซื้อขายอาจไม่ขอใบเสร็จ เพราะไม่รู้จะเอาไปทำอะไร แต่ถ้าเขารู้ว่าสามารถนำใบเสร็จไปหัก ภาษีได้เขาก็จะร้องขอใบเสร็จทุกครั้งที่มีการซื้อสินค้า จึงเป็นที่น่าเสียดายที่ประเทศญี่ปุ่นมิได้นำ ระบบใบกำกับภาษีมาใช้กับภาษีการบริโภค

**อัตราภาษี** การบริโภคกำหนดไว้ที่ 3% สำหรับสินค้าและบริการทั่วไป (ยกเว้น ยานพาหนะรับส่งผู้โดยสารที่ขนาดเกิน 550 ซีซีขึ้นไป จะเก็บในอัตรา 6% สำหรับ 3 ปีแรกที่เริ่มใช้ภาษีการบริโภค) อัตรา 3% นี้จะเป็นอัตราแบบแยกนอก กล่าวคือ จะต้องแยกราคาสินค้ากับภาษีการบริโภคให้ผู้ซื้อเห็นชัดเจน เช่น สินค้าราคา 100 เยน ภาษี 3 เยน รวม 103 เยน ในทางปฏิบัติวิธีนี้ก็ไม่น่าจะนิยมใช้ในต่างประเทศ เพราะจะมีปัญหาเรื่องเศษสตางค์เงินทอน เช่น สินค้าราคา 10 เยน ภาษี 0.3 เยน คิดเป็นเงิน 10.3 เยน โดยทั่วไปประเทศอื่นๆ ที่ใช้ภาษิลักษณะนี้มักจะตั้งราคาขายปลีกรวมภาษีไว้แล้วจึงไม่มีปัญหาเรื่องเศษสตางค์แต่อย่างใด

อัตราภาษี 3% ค่อนข้างต่ำมากเมื่อเทียบกับประเทศเพื่อนบ้านในเอเชีย เช่น ฟิลิปปินส์ สาธารณรัฐเกาหลี อินโดนีเซีย ต่างใช้อัตรา 10% ทั้งสิ้น ที่ต่ำกว่าเพื่อนก็มีได้หวัน แต่ก็ยังเก็บอัตรา 5% อย่างไรก็ดี อัตรา 3% ในประเทศญี่ปุ่นก็ค่อนข้างเหมาะสม เพราะเดิมประเทศญี่ปุ่นเก็บภาษีลักษณะนี้กับสินค้าเพียงไม่กี่ชนิด การขยายการจกเก็บครอบคลุมทุกชนิด แม้เก็บเพียง 3% ก็เท่ากับเป็นการขึ้นภาษีแล้ว

**การยกเว้นภาษี** จะมีการยกเว้นภาษีการบริโภคกับสินค้าและบริการบางประเภท เช่น การขายและให้เช่าที่ดิน พันธบัตรรัฐบาล การแข่งม้า และแข่งจักรยานของรัฐบาลกลาง และรัฐบาลท้องถิ่น แสตมป์ โรงพยาบาล โรงเรียน ดอกเบี้ย เงินกู้ เบี้ยประกันภัย ฯลฯ สำหรับการส่งออกจะได้รับการยกเว้นภาษี แต่ยอมให้ขอคือภาษีจากการลงทุนได้ด้วยเป็นพิเศษ ที่น่าสังเกตก็คือ มีการเก็บภาษี การบริโภคสินค้าเกษตรและข้าวสารด้วย ในขณะที่ประเทศอื่นส่วนใหญ่ยกเว้นภาษีให้เพียงแต่เป็นสินค้าที่จำเป็นต่อการครองชีพ และเป็นสินค้าหลักของผู้มีรายได้น้อย ผลทำให้ในระยะเริ่มแรกระบบภาษีนี้นี้ได้รับการต่อต้านจากบรรดาแม่บ้านชาวญี่ปุ่นที่ไปจับจ่ายใช้สอยที่ตลาด ไม่ว่าจะซื้อข้าวสาร ผัก เนื้อ หมู ปลา ก็ต้องเสียภาษีการบริโภคทั้งที่เดิมไม่ต้องเสียภาษีมาก่อน

**การบริหารภาษีการบริโภค** ใช้วิธีผู้เสียภาษีประเมินตนเองโดยให้ยื่นแบบแสดง



รายการปีละ 2 ครั้ง (ปีภาษีจะใช้ 1 ปีปฏิทินหรือ 1 ปีธุรกิจก็ได้) สำหรับกิจการขนาดเล็กให้ยื่นแบบฯ และชำระภาษีปีละ 1 ครั้ง และยังมีวิธีคำนวณภาษีอย่างง่ายให้กับกิจการขนาดเล็กด้วย (ธุรกิจที่มียอดขายรับต่ำกว่าปีละ 500 ล้านบาท) โดยยอมให้คำนวณภาษีจากยอดขายรับเพียงอย่างเดียวและหักภาษีซื้อแบบเหมาะสมได้ 90% กรณีเป็นผู้ขายส่ง และ 80% กรณีอื่นๆ และยกเว้นภาษีให้กับธุรกิจที่มียอดขายต่ำกว่าปีละ 30 ล้านบาท

มาตรการในช่วงเปลี่ยนแปลง ในช่วงที่มีการเปลี่ยนแปลงนั้น รัฐบาลมีความจำเป็นต้องกำหนดมาตรการพิเศษเพื่อให้ธุรกิจสามารถดำเนินไปได้อย่างต่อเนื่องราบรื่นดังนี้

1. สัญญาระยะยาว เนื่องจากเดิมไม่มีการเก็บภาษีมาก่อน ดังนั้น เมื่อเริ่มใช้ภาษีการบริโภค จึงยกเว้นภาษีการบริโภคให้กับสัญญาที่ทำกันก่อนเริ่มบังคับใช้ภาษีการบริโภค เช่น สัญญาการรับเหมาก่อสร้าง เป็นต้น

2. สินค้าคงเหลือ ณ วันที่เริ่มใช้ภาษีการบริโภค ถ้าสินค้านั้นต้องเคยเสียภาษีโภคภัณฑ์หรือภาษีอื่นในลักษณะเดียวกันมาก่อนแล้ว เมื่อเริ่มใช้ภาษีการบริโภคให้นำภาษีที่แฝงอยู่ในสินค้าที่คงเหลืออยู่นั้นมาหักออกได้

3. ยกเว้นภาษีค่าการขนส่งสาธารณะ ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าโทรศัพท์ หรืออื่นใดของรัฐ ลักษณะเดียวกันที่ใช้บริการก่อนเริ่มใช้ภาษีการบริโภคและไม่มีการเก็บภาษี แต่ต้องจ่ายเงินในช่วงภาษีการบริโภคบังคับใช้

การปรับปรุงกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้สอดคล้องกับภาษีการบริโภคนำมาใช้ ซึ่งจำเป็นต้องปรับปรุงภาษีอื่นดังนี้

1. ยกเว้นภาษีทางอ้อมเดิม เช่น โภคภัณฑ์ ภาษีไฟ ภาษีสรรพสามิตน้ำตาล ภาษีเดินทาง

2. ปรับอัตราภาษีสรรพสามิตสุรา ยาสูบ ให้ลดลง

3. ปรับปรุงอัตราภาษีปิโตรเลียม ให้มีภาระภาษี เมื่อรวมกับภาษีการบริโภคใหม่แล้วเท่าเดิม

4. แบ่งเงินได้จากภาษีการบริโภค 20% ให้ท้องถิ่น

## สรุป

เดิมประเทศไทยไม่มีการเก็บภาษีการขายกับสินค้าเพียงไม่กี่ประเภท เช่น สุรา ยาสูบ



LIART

ไฟ น้ำตาล ปีโตรเลียม โดยที่ไม่มีการเก็บภาษีการขายสินค้าและการให้บริการทั่วไปมาก่อนรายได้จากภาษีอากรของรัฐส่วนใหญ่มาจากภาษีเงินได้ ในการจัดเก็บภาษีการบริโภครัฐบาลญี่ปุ่นได้ลดภาษีเงินได้ ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นพ่อบ้านที่ได้รับประโยชน์แล้วจัดเก็บภาษีการขายทั่วไปลักษณะภาษีมูลค่าเพิ่มให้ชื่อว่า ภาษีการบริโภคแทน ผู้ได้รับผลกระทบที่เห็นได้ชัดเจนคือ แม่บ้านที่มีหน้าที่ซื้อสินค้าเข้าบ้าน อัตราภาษีคือร้อยละ 3 ซึ่งเมื่อนำรายได้จากภาษีการบริโภคไปรวมกับภาษีเงินได้ใหม่แล้ว รัฐบาลจะมีรายได้ไม่มากกว่าเดิมเนื่องจากวัตถุประสงค์มิได้ต้องการเพิ่มรายได้ แต่ต้องการสร้างระบบภาษีที่เป็นกลางและเป็นธรรมต่อสังคม

### ปัญหาในการจัดเก็บภาษีการบริโภคของประเทศญี่ปุ่นโดยสังเขปมีดังนี้

(1) การประชาสัมพันธ์โดยทั่วไปยังไม่ดีพอ ประชาชนทั่วไปไม่ทราบว่ารัฐบาลลดภาษีเงินได้ให้เพื่อจัดเก็บภาษีการบริโภคแทน โดยที่รายได้รัฐบาลไม่ได้เพิ่มขึ้นแต่อย่างใด

(2) การลดอัตราภาษีเงินได้ให้กับหัวหน้าครอบครัวและเก็บภาษีการบริโภคจากแม่บ้าน ซึ่งไม่เคยถูกเก็บภาษีมาก่อน ทำให้แม่บ้านส่วนใหญ่ไม่พอใจ แต่ในขณะเดียวกันผู้ประกอบการธุรกิจทั่วไป และหัวหน้าครอบครัวพอใจระบบภาษีใหม่นี้มาก ปัญหานี้ไม่ควรจะเกิดขึ้นถ้ามีการบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยเนื่องจากประเทศไทยมีการเก็บภาษีการขายอยู่แล้วในชื่อของ ภาษีการค้า เพียงแต่จะเปลี่ยนจากภาษีการค้าที่มีการเก็บซ้ำซ้อนมาเป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่การจัดเก็บไม่ซ้ำซ้อนแทน

(3) สินค้าประเภทอาหารที่ยังมิได้แปรรูป ซึ่งเป็นรายจ่ายส่วนใหญ่ของผู้มีรายได้น้อยเช่น เนื้อปลา ผักผลไม้ ข้าวสาร ฯลฯ ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีการบริโภค ทำให้สินค้าเหล่านี้มีราคาแพงขึ้น เนื่องจากเดิมไม่เคยถูกจัดเก็บภาษีมาก่อน จึงสร้างภาระให้กับผู้มีรายได้น้อย แต่ขณะนี้มีความโน้มเอียงที่จะมีการทบทวนนโยบายใหม่ โดยการยกเว้นภาษีอาหารที่ยังมิได้แปรรูปทั้งหมด

สำหรับประเทศไทยปัญหานี้ก็จะไม่เกิดขึ้นเนื่องจากมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับอาหารที่ยังมิได้แปรรูปหรือแปรรูปเบื้องต้น ตลอดจนปัจจัยการผลิตของอาหารที่ยังมิได้แปรรูปด้วย เช่น บัญ ยาปราบศัตรูพืช ยาฆ่าแมลง ปลาป่น ฯลฯ ดังนั้น โดยหลักแล้วเมื่อใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย ราคาสินค้าประเภทอาหารที่ยังมิได้แปรรูปควรมีราคาลดลง



(4) กฎหมายภาษีการบริโภคของประเทศญี่ปุ่น กำหนดให้ตั้งราคาขายปลีกโดย แยกราคาสินค้าและภาษีการบริโภคออกจากกันให้เห็นชัด เช่น ราคา 90 เยน ภาษีร้อยละ 3 เท่ากับ 2.7 เยน รวมทั้งสิ้น 92.7 เยน ก่อให้เกิดความรู้สึกที่ไม่ดีต่อประชาชน 2 ประการคือ

ประการที่หนึ่ง เห็นชัดว่าต้องเสียภาษีจากเดิมที่ไม่เคยเสีย

ประการที่สอง มีปัญหาการทอนเศษเงิน อัตราร้อยละ 3 คูณราคาสินค้า มักจะมีเศษเงินเกิดขึ้น สำหรับประเทศไทยปัญหานี้จะไม่เกิดเช่นกัน เนื่องจากผู้ค้าปลีกสามารถ กำหนดราคาสินค้าโดยรวมภาษีไว้แล้วได้ เหมือนกับการตั้งราคาสินค้าดังเช่นที่เป็นอยู่ในระบบ ภาษีการค้าปัจจุบัน



# ภาษีมูลค่าเพิ่มในญี่ปุ่นได้รับความนิยม เพิ่มมากขึ้น

เจริญ ธฤติมานนท์\*

ประเทศญี่ปุ่นได้เริ่มจัดเก็บภาษีการบริโภค (Consumption Tax) มาตั้งแต่ วันที่ 1 เมษายน 2523 ซึ่งเป็นครั้งแรกในประเทศญี่ปุ่นที่มีการเก็บภาษีทางอ้อมที่มีฐานภาษี อย่างกว้างขวาง ภาษีการบริโภคนี้เป็นแบบภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) อัตราภาษี ร้อยละ 3 วัตถุประสงค์ของการนำภาษีนี้อาจจัดเก็บก็เนื่องจากรัฐบาลต้องการหารายได้เพิ่มขึ้นอย่าง ถาวรเพื่อให้เพียงพอกับรายจ่ายของรัฐที่เพิ่มสูงขึ้นอย่างมากตลอดมาและใช้แทนภาษีโภคภัณฑ์ (Commodity Tax) ซึ่งมีฐานภาษีแคบเพราะเก็บจากสินค้าประเภทฟุ่มเฟือยประมาณ 20 ประเภท เท่านั้น

รัฐบาลญี่ปุ่นได้พยายามที่จะปฏิรูประบบการจัดเก็บภาษีของประเทศ โดยนำภาษี การบริโภคแบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีโภคภัณฑ์ และลดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคลลงชดเชยภาษีการบริโภคที่เพิ่มขึ้น รัฐบาลญี่ปุ่นในสมัยนายกรัฐมนตรี มาซาโยชิ โอฮิรา ได้เสนอการปฏิรูประบบภาษีเดิมซึ่งใช้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2492 มาเป็นระบบดังกล่าวในปี พ.ศ. 2422 แต่ไม่ประสบความสำเร็จและต้องลาออกไป ต่อมา รัฐบาลญี่ปุ่นในสมัยนายกรัฐมนตรี ยาชิโร นาคาโซน่าได้ปรับปรุงแผนปฏิรูประบบภาษีโดยเสนอ ลดอัตราภาษีเงินได้ลงอีกเพื่อชดเชยภาระภาษีการบริโภคและได้เสนอร่างกฎหมายต่อสภาในปี

\*รองปลัดกระทรวงการคลัง



พ.ศ. 2530 แต่ก็ต้องถอนร่างกฎหมายดังกล่าวกลับมาเพราะได้รับการโจมตีอย่างหนักในปี พ.ศ. 2531 รัฐบาลญี่ปุ่นก็ได้เสนอร่างกฎหมายภาษีการบริโภคที่มีระบบแบบภาษีมูลค่าเพิ่มเข้าสภาอีกครั้งหนึ่งและได้ประสบความสำเร็จโดยให้มีการเริ่มเก็บตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2532 เป็นต้นไปในขณะที่สมาชิกของพรรคฝ่ายค้านได้ท้าทายรัฐบาลโดยไม่เข้าร่วมประชุมสภา

นับตั้งแต่วันเริ่มจัดเก็บภาษีการบริโภคตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2532 ก็ได้เกิดมีความไม่พอใจของประชาชนและพรรคฝ่ายค้านโดยทั่วไปและได้มีการรวมพลังกันที่จะให้มีการยกเลิก ภาษีบริโภคนี้ โดยมีการสำรวจประชามติและจัดตั้งศูนย์เพื่อรับคำร้องของประชาชนที่ต่อต้าน ภาษีนี้พรรคฝ่ายค้านทั้งหลายก็ได้รวมพลังกันดำเนินการเพื่อที่จะยกเลิกภาษีการบริโภคนี้ให้ได้

บัดนี้หนังสือ Far Eastrea Economic Review รายปักษ์ฉบับที่ 11 ตุลาคม 2533 ได้รายงานว่านับตั้งแต่วันเริ่มจัดเก็บภาษีการบริโภคมาจนถึงปัจจุบันนี้ซึ่งยังไม่ครบ 2 ปีเลย ความรุนแรงของการต่อต้านที่จะให้มีการยกเลิกภาษีนี้ได้ลดลงเป็นลำดับพรรคฝ่ายค้านทั้งหลายก็ได้ให้ความสำคัญต่อเรื่องภาษีการบริโภคน้อยลงไปเรื่อยๆจนกระทั่งจะยุติเรื่องนี้แล้ว เพราะได้ตระหนักแล้วว่าภาษีการบริโภคไม่มีความหมายต่อการเลือกตั้งแล้วแต่ในทางตรงกันข้าม กลับปรากฏว่าได้มีกลุ่มผลประโยชน์หลายกลุ่มได้เกิดขึ้นมาเพื่อต่อต้านการยกเลิกภาษีนี้ เช่น กลุ่มธุรกิจขนาดย่อม กลุ่มแม่บ้านระดับกลาง เป็นต้น ซึ่งได้รับประโยชน์จากภาษีการบริโภคนี้

นอกจากนั้นพรรครัฐบาลและพรรคฝ่ายค้านก็ได้มีการประนีประนอมกันในเรื่องเกี่ยวกับภาษีการบริโภคในการประชุมของสภาในสมัยเดือนตุลาคม 2533 แล้ว ยังคงมีเพียงพรรคคอมมิวนิสต์ญี่ปุ่นเพียงพรรคเดียวที่ยังคงดำเนินการต่อไปที่จะยกเลิกภาษีการบริโภค และยังมีสมาชิกจำนวนน้อยมากของพรรคโซเซียลลิสต์ญี่ปุ่น ซึ่งเป็นพรรคฝ่ายค้านที่ใหญ่ที่สุดที่ยังดื้อดึงที่จะให้มีการยกเลิกภาษีการบริโภค ส่วนพรรคเดโมแครตโซเซียลลิสต์ ซึ่งเป็นพรรคฝ่ายค้านก็เห็นชอบกับข้อเสนอของรัฐบาลที่จะให้มีการยกเว้นภาษีให้แก่ผลิตภัณฑ์อาหารและบริการประจำวันอื่นๆเพิ่มขึ้นอีก

แนวร่วมที่จัดตั้งขึ้นโดยพรรคฝ่ายค้านทั้งหลายในการต่อต้านภาษีการบริโภค ต้องสลายลงไปดังกล่าวมาแล้วก็เนื่องจากไม่สามารถเสนอมาตรการอื่นใดขึ้นมาให้เลือกใช้แทน ภาษีการบริโภคได้แนวร่วมของพรรคฝ่ายค้านได้เสนอให้ขึ้นอัตราภาษีเงินได้บริษัทและนำภาษี โภคภัณฑ์ของเดิมกลับมาใช้แทนภาษีการบริโภคก็ปรากฏว่าข้อเสนอดังกล่าวไม่สามารถเพิ่มรายได้ให้ได้อย่างเพียงพอกับรายจ่ายของรัฐที่เพิ่มขึ้น นอกจากนั้นพรรคฝ่ายค้านส่วนใหญ่เห็นว่าการที่จะ



ดำเนินนโยบายอย่างแข็งกร้าวอีกต่อไปในการต่อต้านภาษีการบริโภค ก็ได้ได้ก่อประโยชน์ทางการเมืองให้แก่พรรคฝ่ายค้านเลย เพราะการเลือกตั้งในระดับท้องถิ่นที่จะมีขึ้นในเดือนเมษายน 2534 มิได้คำนึงถึงปัญหาระดับชาติ แต่จะพิจารณาถึงปัญหาของท้องถิ่นเป็นสำคัญ ปัญหาเรื่องภาษีการบริโภคเรื่องเดียวไม่สามารถที่จะช่วยให้มีการชนะการเลือกตั้งได้ ปัญหาของพรรคฝ่ายค้านกลับกลายเป็นว่าทำอย่างไรจึงจะเลี่ยงออกจากเรื่องภาษีการบริโภคได้โดยไม่ทำให้ผู้สนับสนุนพรรคมองว่าเป็นการทรยศหักหลัง

ส่วนพรรครัฐบาลในขณะนี้เห็นว่าภาษีการบริโภคได้เป็นปัญหาทางการเมืองที่มีความสำคัญรองไปจากปัญหาภาษีที่ดินซึ่งเป็นปัญหาโดยตรงเกี่ยวกับการดำรงชีวิตของประชาชนอยู่ในปัจจุบันนี้และคาดคะเนว่าในการประชุมสภาในอนาคตคงจะมีปัญหาอื่นๆ ที่มีความสำคัญและรีบด่วนกว่าภาษีการบริโภคที่จะต้องพิจารณากันอีกมาก

หนังสือรายบักซ์ฉบับดังกล่าวยังได้รายงานต่อไปว่า ศาสตราจารย์ชาโตรุ คุเช คณะบดีคณะเศรษฐศาสตร์แห่งมหาวิทยาลัยกาคาอินได้ทำการวิเคราะห์เกี่ยวกับผลของการนำภาษีการบริโภคมาใช้และได้เปิดเผยว่า

1. ความโกรธแค้นของประชาชนที่มีต่อรัฐบาลต่อนำภาษีการบริโภคออกมาใช้นั้น ได้ลดลงมาเรื่อยๆ เพราะประชาชนส่วนใหญ่ได้เห็นแล้วว่าภาษีนี้ได้ทำให้ราคาของสินค้าเพิ่มสูงขึ้นไปมากมายดังที่ได้คาดไว้เมื่อเริ่มประกาศว่าจะใช้ภาษีการบริโภคเมื่อต้นปี พ.ศ. 2533 ประชาชนกลัวกันว่าภาษีใหม่นี้จะทำให้ราคาของสินค้าเพิ่มขึ้นอย่างกว้างขวางแต่ปรากฏว่าเมื่อเริ่มจัดเก็บภาษีการบริโภคใหม่ๆ เฉพาะสินค้าที่ต้องเสียภาษีเท่านั้นที่มีราคาเพิ่มขึ้นในเดือนแรกๆหลังจากเดือนเมษายน 2533 ประมาณร้อยละ 3 แต่ต่อมาราคาของสินค้าต่างๆ ก็ได้ลดลงเมื่อเฉลี่ยตลอดปี พ.ศ. 2533 ราคาของสินค้าเพิ่มขึ้นเพียงร้อยละ 2.3

2. การที่ประชาชนมีทัศนคติต่อภาษีการบริโภคเปลี่ยนไปในทางตรงกันข้ามกล่าวคือ แทนที่จะโกรธแค้นและต่อต้านกลับเห็นชอบและให้ความร่วมมือมากยิ่งขึ้น ก็เพราะประชาชนเป็นจำนวนมากได้ประโยชน์จากภาษีใหม่นี้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งธุรกิจขนาดเล็กและครอบครัวที่มีเงินได้ขนาดกลาง ซึ่งเป็นส่วนใหญ่ของประชากรของญี่ปุ่น เมื่อมีการประกาศว่าจะเก็บภาษีการบริโภคธุรกิจขนาดเล็ก ซึ่งมีจำนวนเป็นแสนๆรายเชื่อว่าธุรกิจของเขาจะต้องประสบความเสียหาย และไม่สามารถจะเลี่ยงภาษีได้โดยง่าย เช่นในอดีต แต่ผลกลับปรากฏว่าเมื่อได้ใช้ภาษีการบริโภคแล้วธุรกิจขนาดเล็กได้ประโยชน์จากระบบภาษีใหม่นี้อย่างไม่คาดหวังมาก่อนกล่าวคือ



ระบบภาษีการบริโภคมีการใช้สิทธิพิเศษอย่างกว้างขวางแก่ธุรกิจขนาดเล็กและขนาดกลาง ทำให้ธุรกิจเหล่านี้เสียภาษีน้อยลง ธุรกิจที่มียอดขายต่ำกว่า 30 ล้านบาท ซึ่งมีจำนวนเท่ากับสองในสามของธุรกิจทั้งหมดของประเทศได้รับการยกเว้นภาษีและธุรกิจเหล่านี้ยังสามารถได้กำไรจากการขายสินค้าที่ตนตั้งราคาขายไว้เท่ากับราคาขายของธุรกิจขนาดใหญ่ที่ต้องเสียภาษีการบริโภคอีกด้วย ธุรกิจที่มียอดขายระหว่าง 60 ล้านบาท ถึง 500 ล้านบาทได้รับการยอมให้ถึงร้อยละ 80 ของยอดขายเป็นยอดซื้อสินค้าเพื่อสต็อก เหลือเพียงร้อยละ 20 ของยอดขายเท่านั้นที่ต้องเสียภาษีธุรกิจขนาดเล็กที่มียอดขาย 48 ล้านบาท ระหว่างเมษายน - กันยายน 2532 จะเสียภาษีทั้งหลายตามระบบภาษีใหม่เพียง 290,000 บาท เมื่อเปรียบเทียบกับ 920,000 บาท ที่ต้องเสียตามระบบภาษีเก่า

3. ธุรกิจใหญ่ๆที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีการบริโภคก็ได้ประโยชน์จากภาษีการบริโภคเช่นเดียวกัน โดยที่ธุรกิจเหล่านี้สามารถที่จะเก็บเงินภาษีที่เรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าส่วนหนึ่งไว้ได้ระยะหนึ่งก่อนถึงกำหนดนำส่งเจ้าหน้าที่สรรพากร และก็สามารถนำเงินภาษีดังกล่าวไปหาประโยชน์ได้อีกด้วย เช่น ผักธนาคารและได้รับดอกเบี้ย ปรากฏว่า บริษัทโตโยต้า มอเตอร์ จำกัด และบริษัท นิปปอนเทเลกราฟ และเทเลโฟน จำกัด ได้รับดอกเบี้ย 10,000 ล้านบาท และ 3,000 ล้านบาทต่อปีตามลำดับ จากการนำเงินภาษีส่วนที่จะนำส่งรัฐไปฝากธนาคารไว้ก่อนนำส่ง

4. ผู้ที่ได้ประโยชน์จากภาษีการบริโภคอีกพวกหนึ่งคือ ครอบครัวที่มีเงินได้มากกว่า 3 ล้านบาทต่อปี ระบบภาษีใหม่ที่มีการเก็บภาษีการบริโภคด้วย จะลดภาษีเงินได้ให้ด้วย เช่น ครอบครัวที่มีเงินได้ 5 ล้านบาทต่อปี จะได้รับการลดภาษีเงินได้ถึง 50,000 บาทในปีภาษีที่จะสิ้นสุดในเดือนมีนาคม 2534 เป็นต้น มาตรการลดภาษีเงินได้ให้ดังกล่าวมีผลอย่างมากในการลดการต่อต้านของกลุ่มสตรีแม่บ้านที่มีต่อภาษีการบริโภค กลุ่มสตรีแม่บ้านเหล่านี้มีส่วนช่วยในการเลือกผู้แทนที่เป็นสตรีของฝ่ายค้านเข้ามายังสภาได้หลายคนในการเลือกตั้งเมื่อปี 2532 ที่ผ่านมา

จากรายงานข้างดังกล่าวพอสรุปได้ว่า การที่ภาษีการบริโภคของญี่ปุ่นได้รับความนิยมมากขึ้นจนแทบจะไม่มีการค้าค้านกันแล้วก็เพราะว่าราคาของสินค้าไม่ได้เพิ่มขึ้นมากมายตามที่ประชาชนคาดกันไว้และภาระภาษีรวมของประชาชนส่วนใหญ่ และของธุรกิจขนาดเล็กและขนาดกลางก็มีได้เพิ่มขึ้นเนื่องจากได้สิทธิประโยชน์อื่น ๆ รวมทั้งอัตราภาษีเงินได้ลดลงมา



ชดเชยด้วย ธุรกิจขนาดใหญ่ก็ได้ประโยชน์เป็นผลพลอยได้จากเงินภาษีที่ตนมีหน้าที่จะต้องนำส่งรัฐ โดยนำไปหาประโยชน์ก่อนนำส่งรัฐได้อีกด้วยการที่จะนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทยให้เป็นผลสำเร็จนั้นสมควรที่จะได้ศึกษาประสบการณ์ของประเทศญี่ปุ่นที่ได้ใช้ภาษีการบริโภคที่มีระบบแบบภาษีมูลค่าเพิ่มรวม 2 ปีแล้ว ซึ่งจะเห็นได้ว่าประเทศญี่ปุ่นได้ประสบความสำเร็จเป็นอย่างดีในการนำภาษีการบริโภคมาใช้ และปัญหาที่สำคัญที่ประเทศไทยจะต้องเผชิญอยู่ในเรื่องภาษีใหม่นี้ก็มีอยู่หลายประการที่จะต้องได้รับการแก้ไขและประชาสัมพันธ์ให้ประชาชนและผู้ประกอบธุรกิจทุกขนาดทราบ โดยเฉพาะอย่างยิ่งประโยชน์เพิ่มเติมที่ประชาชนผู้เสียภาษีและธุรกิจทุกขนาดได้รับดังกล่าวมาแล้วดังที่ได้ทราบจากประสบการณ์ของประเทศญี่ปุ่น ซึ่งผู้ประกอบกิจการทั้งหลายยังไม่เคยทราบมาก่อน และยังไม่เคยมีผู้ใดนำมาเปิดเผย

	ราคาซื้อรวม			ราคาขายรวม		
	ราคาซื้อ	+ ภาษีมูลค่าเพิ่ม	= รวม	ราคาขาย	+ ภาษีมูลค่าเพิ่ม	= รวม
ผู้ประกอบกิจการขนาดใหญ่	100	+ 10	= 100	150	+ 15	= 165
ผู้ประกอบกิจการขนาดเล็ก	100	+ 10	= 100	165	+ 0	= 165
ผู้ประกอบกิจการขนาดใหญ่จะได้กำไรหลังจากหักภาษีมูลค่าเพิ่มและนำส่งแล้ว				150 - 100		= 50 บาท
ผู้ประกอบกิจการขนาดเล็กจะได้กำไรหลังจากหักภาษีมูลค่าเพิ่มและนำส่งแล้ว				165 - 110		= 55 บาท
ผู้ประกอบกิจการขนาดเล็กจะได้กำไรมากกว่าผู้ประกอบกิจการขนาดใหญ่						= 5 บาท

เรื่องแรกที่ผู้ประกอบกิจการขนาดเล็กควรทราบก็คือ ผู้ประกอบกิจการขนาดเล็กซึ่งไม่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม (หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม) จะได้รับประโยชน์จากระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือ หากต้นทุนของสินค้าของผู้ประกอบกิจการขนาดเล็กเท่ากับต้นทุนผู้ประกอบกิจการขนาดกลางหรือขนาดใหญ่ที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และราคาขายของผู้ประกอบกิจการขนาดเล็ก (ซึ่งไม่มีภาษีมูลค่าเพิ่มทอดขาย) เท่ากับราคาขายสินค้าของผู้ประกอบกิจการขนาดกลางหรือขนาดใหญ่ที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มผู้ประกอบกิจการขนาดเล็กจะได้กำไรในส่วนต่างของภาษีจำนวนหนึ่ง (ภาษีมูลค่าเพิ่มจากยอดขายของผู้ประกอบกิจการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหักภาษีมูลค่าเพิ่มจากยอดซื้อของผู้ประกอบกิจการขนาดเล็ก) ดังตัวอย่าง หากผู้ประกอบกิจการขนาดเล็กอยู่ในลักษณะดังตัวอย่างข้างบนนี้ ก็จะได้เปรียบผู้ประกอบกิจการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มโดยได้กำไรเพิ่มขึ้น ซึ่งเป็นส่วนต่างของภาษี



ดังตัวอย่างข้างต้น แต่กรณีที่ยกตัวอย่างมาแล้วนั้นอาจเกิดขึ้นได้น้อย เพราะผู้ประกอบการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผู้ประกอบการขนาดกลางและขนาดใหญ่ย่อมซื้อสินค้าได้ในราคาถูกกว่าผู้ประกอบการขนาดเล็กเพราะซื้อสินค้าเป็นจำนวนมากในแต่ละครั้ง

อีกเรื่องหนึ่งซึ่งผู้ประกอบการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มควรทราบก็คือ ในปัจจุบันผู้ประกอบการที่เป็นผู้ผลิตสินค้าเท่าที่สามารถเก็บภาษีการค้า ซึ่งรวมอยู่ในราคาสินค้าที่ขายไปไว้เพื่อประโยชน์ก่อนส่งให้รัฐภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไปได้ เช่น นำเงินส่วนที่เป็นภาษีไปใช้หมุนเวียนในการค้า ถ้าหากนำไปฝากธนาคารหรือสถาบันการเงินก็จะได้รับดอกเบี้ยเป็นระยะเวลาตั้งแต่ 1 จนถึง 45 วัน ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการทุกทอดที่อยู่ในระบบไม่ว่าจะเป็นผู้ผลิต ผู้ขายส่ง และขายปลีก สามารถเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มส่วนที่จะนำส่งรัฐไปใช้เป็นประโยชน์หรือหาประโยชน์ในระยะเวลาตั้งแต่ 1 ถึง 45 วันได้เช่นกัน หากผู้ประกอบการค้าทุกทอดทราบเรื่องนี้ดี ก็ย่อมให้การสนับสนุนภาษีมูลค่าเพิ่มมากขึ้นเพราะผู้ประกอบการได้รับประโยชน์เพิ่มขึ้นโดยมิได้คาดมาก่อน โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้ขายปลีกที่มีขนาดใหญ่จะได้ประโยชน์อย่างมหาศาลจากการได้ครอบครองเงินภาษีส่วนที่จะนำส่งรัฐและนำไปหาประโยชน์ในระยะเวลาหนึ่งติดต่อกันไปตลอดปี

ส่วนเรื่องราคาสินค้า หากภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะตกต้องแก่ผู้บริโภคไม่หนักหรือมากกว่าภาวะภาษีการค้าที่ตกต้องแก่ผู้บริโภคอยู่ในปัจจุบันแล้ว ปัญหาเรื่องราคาของสินค้าเพิ่มขึ้นอย่างสูงและกว้างขวางก็ไม่น่าจะเกิดขึ้นทั้งนี้หากปัจจัยการผลิตอย่างอื่นไม่มีการเปลี่ยนแปลงในด้านทำให้ต้นทุนสูงขึ้นหรืออุปสงค์ของตลาดไม่สูงขึ้นเป็นกรณีพิเศษ

การที่ราคาของสินค้าในประเทศญี่ปุ่นสูงขึ้นโดยทั่วไปดังกล่าวมาแล้ว ก็เพราะเดิมประเทศญี่ปุ่นไม่มีการจัดเก็บภาษีการขายที่มีฐานกว้างดังเช่นภาษีการค้าในประเทศไทยแต่มีเพียงภาษีโภคภัณฑ์ (Commodity Tax) ที่เก็บจากสินค้าประเภทฟุ่มเฟือย (รถยนต์ อัญมณี เครื่องปรับอากาศ เครื่องสำอาง โทรทัศน์ เครื่องบันทึกและเล่นเทป กล้องถ่ายรูป फिल्म เครื่องกีฬาบางชนิด เครื่องซักผ้า เครื่องทำความร้อน เครื่องดื่ม เรือสำราญ เครื่องแสงสีเสียง ฯลฯ) แต่ประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต และภาษีการค้าสำหรับสินค้าประเภทฟุ่มเฟือยในอัตราสูงและสินค้าทั่วไปในอัตราหลายอัตรา ดังนั้น จึงไม่น่าจะมีปัญหาในเรื่องราคาของสินค้าจะสูงขึ้น หากอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มไม่สูงเกินไปอันจะก่อให้เกิดภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มสูงกว่าภาวะภาษีการค้า และหากผู้ผลิตและผู้ประกอบการค้าทุกระดับไม่ฉวยโอกาสขึ้นราคาสินค้าโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร



---

พิมพ์ที่ ห้างหุ้นส่วนจำกัด เจ.เอ็น.ที. ป้อมปราบฯ กรุงเทพฯ ๑๐๑๐๐ โทร.๒๒๖๑๒๔๓-๔



LIART

Legislative Institutional Repository of Thailand

## ที่ปรึกษา

นายไพศิษฐ์ พิพัฒน์กุล นายพนิต อารยะศิริ นายมนตรี ตันชาวิรัตน์

## บรรณาธิการ

นางพรพิมล กิรคุณไกรวิท

## ผู้ช่วยบรรณาธิการ

นางสาวอรินญา กิรดิพงษ์ไพบูลย์

## ผู้จัดการ

นางเพียงฤทัย ไรดิศักดิ์

## เหรียญฉีก

นางกอบแก้ว แสงทอง

## กองบรรณาธิการ

นายสรรเสริญ สืบสหการ  
นางสาววรรณ เกตุญาติ  
นางอุมาสิริ สอาดเอี่ยม  
นายไพโรจน์ โพธิ์ไสย  
นายสานิตย์ โลหะชาตะ

นางสาววรรษิ อังตระกูล  
นางสุภาวรัตน์ วะระภาคย์  
นายบุญเรือง บุรภัคคี  
นายวีระพันธ์ มุขสมบัติ  
นายอักรเมศวร์ ทองนวล

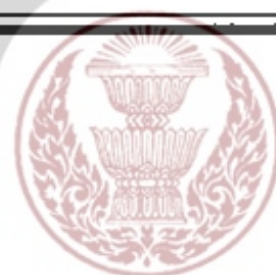
นายไพรัช กิตติสิน  
นายไพบูลย์ วราหะไพฑูรย์  
นายจรุ ทันธุ์เป็รื่อง  
นายสมบัติ ทวีศิลป์  
นางกาญจมาศ วราหะไพฑูรย์

## ฝ่ายศิลปกรรม

นายวัลลภ หนูพยัคฆ์ นางจุรีพร ไชยจรัส

## ฝ่ายธุรการ

นางกัญญา จินตึง นางอำไพ กันเกษแก้ว นางสาวสายฝน จันใบเล็ก



LI RT

Legislative Institutional Repository of Thailand