บทที่ 2

ภาษีการค้าในประเทศไทย

ดังที่เคยกล่าวมาแล้วในบทที่ 1 ว่าภาษีการค้าเป็นภาษีที่มีการจัดเก็บมาแต่โบราณ แต่ในครั้งกระนั้นยังมีการจัดเก็บจากกิจการค้าหลายประเภท และระเบียบวิธีการจัดเก็บยังสลับซับซ้อนมาก จึงก่อให้เกิดปัญหาต่าง ๆ เช่น เก็บภาษีซ้อน กล่าวคือพ่อค้าต้องเสียภาษีทั้งต้นทางและปลายทาง จึงเป็นภาระหนักแก่ผู้เป็นพ่อค้า นอกจากนั้นยังมีช่องโหว่ให้คนหลีกเลี่ยงการเก็บได้อีกด้วย จึงได้มีการดัดแปลงแก้ไขวิธีการจัดเก็บใหม่ แทนที่จะเก็บจากยอดรายรับรวม (gross income) โดยไม่จำกัดว่าจะเป็นการขายส่งหรือการขายปลีก จากธุรกิจทุกชนิดโดยไม่จำกัดประเภทของการค้าและลักษณะของเงินรายรับ จึงเปลี่ยนมาเป็นเก็บจากต้นทางเพียงทอดเดียวจากผู้ประกอบการค้าที่เป็นผู้ผลิตหรือผู้นำเข้า ผู้ประกอบการค้าทอดอื่น ๆ จึงเป็นอันพ้นภาระการเสียภาษีการค้าไป (1) แต่อย่างไรก็ตามกว่าจะมีการจัดเก็บที่เป็นระเบียบ ภาษีการค้านี้ก็ต้องวิวัฒนาการการจัดเก็บมาจากภาษีอื่น ๆ อยู่บ้าง จึงควรจะกล่าวท้าวความต่อไป

วิวัฒนาการของภาษีการค้า

ก่อนที่จะมีการจัดเก็บภาษีการค้าตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรฉบับที่ 10 พ.ศ. 2496 ได้มีการจัดเก็บภาษีต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับกิจการค้าอยู่บ้าง แต่มีหลักการและฐานภาษีแตกต่างกัน ฉะนั้นเพื่อเป็นการชี้ให้เห็นถึงการพัฒนาจากระบบภาษีหนึ่ง จึงสมควรที่จะนำหลักการภาษีบางประเภทที่เกี่ยวข้องกันมากล่าวไว้ด้วย

ในสมัยกรุงสุโขทัยเป็นราชธานี ภาษีการค้าที่จัดเก็บไม่ได้จัดเก็บจากยอดรายรับในการซื้อขายแต่เป็นการยึดเอาสถานที่ ๆ ใช้ประกอบการค้าในตลาดเป็นเกณฑ์จัดเก็บ จึงคล้าย ๆ กับภาษีทรัพย์สินกลาย ๆ เช่น เก็บภาษีตามขนาดของยานพาหนะที่ขายสินค้ามี เรือ โรงร้าน ตึก

---

(1) พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 18 , พ.ศ. 2504 .

แพ เมื่อเรือผ่านด่านขนอนทางบกทางน้ำ ซึ่งเรียกว่าจังกอบสินค้า หรืออากรตลาด เป็นต้น โดยเก็บในอัตรา 10 หยิบ 1 กล่าวคือ สินค้า 10 ส่วนชักเป็นค่าจังกอบ 1 ส่วน (2) การที่ถือเอาสถานที่ในการจัดเก็บนั้นก็เนื่องจากว่ารัฐบาลเห็นว่าในเมื่อผู้ประกอบการค้าได้มีการใช้ทรัพย์สินนั้นทำประโยชน์ให้แก่ตน ก็สมควรที่จะเสียสละเงินเป็นค่าตอบแทนให้แก่รัฐบาลบ้าง นอกจากนั้นยังเนื่องมาจาก

(1) การค้ายังไม่รุ่งเรืองเต็มที่ เพราะการคมนาคมไม่สะดวกพอ

(2) วิธีการบังคับให้พ่อค้าต้องทำบัญชีการซื้อขายยังไม่เป็นที่นิยมเหมือนกับของต่างประเทศ

(3) การกำหนดสถานที่หรือยานพาหนะซึ่งใช้ทำการค้าเป็นหลักในการเรียกเก็บภาษีนั้นง่ายต่อการจัดเก็บมาก

แต่อย่างไรก็ตาม ภาษีที่กล่าวถึงนี้ในรัชกาลของพ่อขุนรามคำแหงได้ยกเลิกไปดังปรากฏจากข้อความในศิลาจารึกตอนหนึ่งว่า "...เจ้าเมืองบ่ เอาจังกอบในไพร่ลูทาง ... " ทำนองใครค้าอะไรก็ได้โดยเสรีโดยไม่มีการเก็บภาษีแต่อย่างใด จนต่อมาในสมัยกรุงศรีอยุธยา สมเด็จพระเอกาทศรถได้โปรดให้ปรับปรุงระบบภาษีอากรขึ้นใหม่ 3 ประเภท ได้แก่ อากรขนอน อากรตลาด และส่วย เฉพาะอากรตลาดนั้นมีลักษณะการจัดเก็บคล้ายกับภาษีการค้ามาก เพราะจัดเก็บจากสินค้าและผู้มีสินค้ามาขาย โดยเก็บจากราษฎรที่มาชุมนุมกันค้าขายเฉพาะแต่ในเขตราชธานี แต่อากรตลาดนี้ได้ถูกยกเลิกไปในสมัยสมเด็จพระนารายณ์มหาราช แสดงให้เห็นว่าภาษีนี้ได้มีการจัดเก็บมาแต่โบราณ แต่บางครั้งเหตุการณ์บ้านเมืองและภาวะเศรษฐกิจเป็นเหตุให้ต้องยกเลิกไปหรือเปลี่ยนแปลงหลักการในรัชกาลต่อ ๆ มา จนกระทั่งในตอนปลายกรุงศรีอยุธยา ปรากฏว่ามีภาษีที่จัดเก็บอยู่ดังนี้ คือ จังกอบ, อากร, ส่วย, ฤชา โดยมีลักษณะการจัดเก็บจากตัวสินค้าและกิจการที่ทำมาหาได้ เช่น จากการทำนา ทำสวน การต้มกลั่นสุรา (3) ซึ่งแม้จะไม่ชัดเจนว่าได้

---

(2) กรมพระยาดำรงราชานุภาพ , " ลัทธิธรรมเนียมต่าง ๆ ภาคที่ 16 ," กำนานภาษีอากรบางอย่าง (หอสมุดวชิรญาณ , พ.ศ. 2465) , หน้า 3.

(3) เรื่องเดียวกัน , หน้า 6 .

มีการจัดเก็บจากการขายเช่นเดียวกับภาษีการค้าในปัจจุบัน แต่ก็มีลักษณะเป็นการจัดเก็บจากการประกอบกิจการอย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งอาจอนุโลมเรียกได้ว่าเป็นการจัดเก็บภาษีการค้าเฉพาะภาษีเหล่านี้ได้จัดเก็บต่อ ๆ มาจนถึงรัชกาลที่ 2 โดยไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขแต่อย่างใดนอกจากเปลี่ยนพิกัดอัตราภาษี(4)

ในสมัยรัชกาลที่ 3 ในแผ่นดินพระบาทสมเด็จพระนั่งเกล้าเจ้าอยู่หัวทรงโปรดให้มีการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้นอีกหลายชนิด ทั้งนี้เพราะรายได้จากภาษีอากรตามที่เก็บในรัชกาลที่ 2 นั้นไม่พอเพียงกับการใช้จ่าย ภาษีที่เก็บเพิ่ม เช่น เก็บภาษีรังนก ฝาง ดีบุก พริกไทย เป็นต้น นอกจากนั้นยังเปลี่ยนวิธีการเก็บอีกด้วย โดยมอบให้เจ้าภาษีรับประมูลผูกขาดว่าเก็บแทนรัฐบาล(5)

ในสมัยของพระบาทสมเด็จพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว นอกจากจะจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินและการผลิต เช่น ภาษีฝิ่น ภาษีสุรา ภาษีปลาสด ฯลฯ แล้วยังมีการเก็บภาษีถ่วงา ปลาทู(6) โดยมีการจัดเก็บจากสินค้าที่ผ่านด่านขนอน ลูกค้าที่เอาสินค้ามาขายจะต้องเสียภาษีให้แก่เจ้าภาษีเสียก่อนจึงจะนำไปขายได้ ส่วนผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นอาจจะเป็นผู้ที่อยู่ในฐานะผู้ซื้อหรือผู้ขายฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเท่านั้น มิให้เรียกเก็บเป็นสองฝ่าย นอกจากนั้นยังมีการยกเว้นไม่เก็บภาษีจากสินค้าที่นำมาเป็นของกำนัลเล็กน้อย หรือที่ราษฎรนำมาเลี้ยงดูบุตรภรรยาหรือเสบียงเดินทางไปรับราชการ ถ้าเพียงครึ่งตำลึงลงมาและมิได้ซื้อขายกัน ก็ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี จากที่กล่าวมานี้จะเห็นได้ว่า แม้ในสมัยก่อนก็ได้พยายามที่จะให้ภาระภาษีเป็นธรรมแก่ราษฎรเท่าที่จะเป็นได้ นอกจากนั้นยังใช้วิธีเก็บอย่างง่ายที่สุด โดยเก็บเพียงทอดเดียวเมื่อสินค้าผ่านด่านขนอน ดังที่ปรากฏในพระบรมราชโองการของพระบาทสมเด็จพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวตอนหนึ่งดังนี้ " ... ให้เรียกเก็บภาษีโดยพิกัดแต่โดยสัจจธรรม ถ้าเรียกเก็บภาษีแล้วก็ให้เจ้าภาษีทำตัวตามสิ่งของมากและน้อย

---

(4) เรื่องเดียวกัน , หน้าเดียวกัน .

(5) เรื่องเดียวกัน , หน้า 12 .

(6) เรื่องเดียวกัน , หน้า 62 – 73 .

ให้ไว้กับเจ้าของให้หลายฉบับ จะได้แยกย้ายสิ่งของไว้เป็นสำคัญ ของสิ่งใดที่ได้เรียกเก็บเป็นภาษีแล้ว ห้ามมิให้เจ้าภาษีเมืองใดเรียกเก็บภาษีอีกเป็นสองซ้ำไปได้เป็นอันขาดทีเดียว ... "(7)

ต่อมาในรัชสมัยของพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว รัชกาลที่ 5 พระองค์ทรงบริหารราชการแผ่นดินเอง และได้ทรงทราบว่าเงินผลประโยชน์ที่เก็บจากภาษีอากรไม่ได้เข้าท้องพระคลังอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย มักจะไปตกแก่พวกเจ้าภาษีนายอากร จึงให้เลิกวิธีให้เจ้าภาษีรับประมูลผูกขาดไปเก็บ เปลี่ยนมาให้รัฐบาลจัดเก็บเสียเอง โดยตั้งกระทรวงพระคลังมหาสมบัติและตั้งหอรัษฎากรพิพัฒน์เป็นสำนักงานสำหรับรวมบัญชีเงินผลประโยชน์แผ่นดิน พระองค์ทรงดำริจัดระเบียบการเก็บภาษีอากรบ้าง และภาษีอากรบางอย่างก็ยกเลิกไป นอกจากนั้นยังได้มีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขภาษีมาเป็นลำดับ จนกระทั่งมีการตั้งเป็นกระทรวงเสนาบดี ส่วนภาษีที่เกี่ยวกับกิจการค้าในสมัยนี้ก็มีหลักการเช่นเดียวกับในสมัยก่อน คือเพ่งเล็งสถานที่ที่ใช้ในการประกอบกิจการค้าเป็นมูลเรียกเก็บอย่างหนึ่ง เช่น เก็บภาษีจากเรือ โรงร้านที่ประจำและเรือที่ใช้ขายสินค้าตลอดจนเรือโรงร้านตึกแพที่ให้เช่า และเอาไว้สินค้า(8) นอกจากนี้ยังเก็บจากสินค้าประเภทต่าง ๆ เป็นอัตราร้อยละจากราคาสินค้า จากเจ้าของสินค้าผู้ทำการขายเมื่อนำสินค้าผ่านด่านระหว่างเมือง สินค้าที่ถูกเก็บภาษีส่วนมากจะเป็นพวกอาหารและสิ่งผลิตในประเทศ

ภาษีการค้าเริ่มมีการจัดเก็บอย่างเป็นหลักเป็นฐานเมื่อ พ.ศ. 2475 ในรัชกาลที่ 7 ซึ่งเป็นระยะที่ภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ จึงได้มีการปฏิรูประบบภาษีอากรให้เกิดความเป็นธรรมและเป็นการแก้ไขปัญหาการขาดแคลนในเศรษฐกิจการคลังของรัฐบาล โดยเพิ่มภาษีอากรใหม่ขึ้นหลายอย่าง และเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงการปกครองมาสู่ระบอบรัฐธรรมนูญแล้วจึงได้มีการตราพระราชบัญญัติภาษีการค้า พ.ศ. 2475 เพื่อเก็บภาษีการค้าขึ้นเป็นครั้งแรก โดยเรียกเก็บจากผู้ประกอบการค้าหรือกิจการประเภทโฮเต็ล , เจ้าสำนักการมหรสพ การขายของทั้งขายส่งและขายปลีก, การ

---

(7) เรื่องเดียวกัน , หน้า 57 – 67 .

(8) ดูประกาศ ภาษีเรือ จุลศักราช 1232 , พระราชบัญญัติประกาศกฎเสนาบดีเกี่ยวกับภาษีอากรที่ยกเลิก (กรมสรรพากรรวบรวมพิมพ์ ครั้งที่ 2 , เล่มที่ 1, 2469), หน้า 732–738.

พิมพ์ (รวมทั้งช่างถ่ายรูป) , การค้าเครื่องนุ่งห่ม, การช่างและการเย็บเตล็ด, การอุตสาหกรรม และการโม่หิน การรับเหมา (9) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้มีทั้งบุคคลธรรมดา, ห้างหุ้นส่วนจำกัด และห้างหุ้นส่วนสามัญ ที่ประกอบการค้าตามที่ได้ระบุไว้ในพิกัดอัตรา แต่อย่างไรก็ตาม ได้มีการยกเว้นภาษีให้แก่บุคคลผู้ประกอบการค้าดังต่อไปนี้

(1) บริษัทจำกัด ซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้อยู่แล้ว

(2) ผู้ประกอบการค้าซึ่งมีค่ารายปีไม่เกิน 300 บาท หรือเดือนละ 25 บาท

(3) ผู้หาบของขาย ผู้หาบเร่ ผู้ขายของในร้านแผงลอย

(4) ผู้ขายเฉพาะฝิ่นของรัฐบาล และ

(5) ผู้ต้มกลั่น และผู้ขายเฉพาะสุราโรงเตา ซึ่งรัฐบาลกำหนดราคาเท่านั้น

กฎหมายได้กำหนดหลักเกณฑ์ และวิธีจัดเก็บไว้ดังนี้

(1) ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีทุกคน จะต้องยื่นแบบแจ้งรายการต่อพนักงานภาษีภายในวันที่ 31 พฤษภาคม ของทุกปี โดยแจ้งว่าได้กระทำการค้าประเภทใดบ้าง เพื่อพนักงานเก็บภาษีจะทำการประเมินจากข้อเท็จจริงที่ได้จากแบบแจ้งรายการนี้ แล้วแจ้งให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการค้า เพื่อนำเงินมาชำระภายใน 10 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งจำนวนภาษีที่ประเมิน

(2) สำหรับผู้เริ่มประกอบการค้าขึ้นใหม่ ภายหลังวันที่ 1 เมษายน แต่ก่อนวันที่ 1 ตุลาคม จะต้องยื่นแบบแจ้งรายการภายใน 2 เดือน นับแต่วันเริ่มประกอบการและจะต้องเสียภาษีกึ่งอัตรา

(3) ตามพระราชบัญญัติภาษีการค้า 2475 ได้กำหนดฐานในการจัดเก็บภาษี 3 อย่าง คือ

ก. ค่ารายปี หมายถึงจำนวนเงินซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น ๆ สมควรจะให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ ซึ่งใช้เป็นฐานภาษีที่จัดเก็บจากกิจการค้าหรือการขายของ ประเภทกิจการที่ใช้ฐานนี้ในการคิดภาษีก็คือ โฮเต็ล และเจ้าสำนักมหรสพ, (เก็บในอัตราร้อยละ 8 ในกรณีการขายส่ง และร้อยละ 6 แห่งค่ารายปี ในกรณีการขายปลีก), กิจการพิมพ์ (ร้อยละ 6 แห่งค่ารายปี

---

(9) พระราชบัญญัติ ภาษีการค้า , พ.ศ. 2475 .

และร้อยละ 4 ในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้อาศัยอยู่ในสถานที่นั้นด้วย) , การค้าเครื่องนุ่งห่ม(มีอัตรา
เช่นเดียวกับกิจการพิมพ์), การช่างและการเบ็ดเตล็ด (อัตราเดียวกันกับกิจการพิมพ์)

ข. เก็บตามกำลังเครื่องจักรหรือตามจำนวนลูกช้าง ซึ่งคิดถัวเฉลี่ยเป็นรายปีของปีที่ล่วงมาแล้ว ใช้เป็นเกณฑ์คำนวณภาษีในกิจการประเภทอุตสาหกรรมต่าง ๆ และการโม่หิน, ผู้ประกอบการโรงสี และผู้ประกอบการโรงเลื่อย

ค. รายได้ก่อนหักรายจ่าย ซึ่งใช้สำหรับเป็นเกณฑ์คำนวณภาษีสำหรับกิจการประเภทรับเหมา (อัตราร้อยละ 1/2 แห่งเงินรายได้ก่อนหักรายจ่าย)

นอกจากภาษีการค้าประเภทต่าง ๆ ดังกล่าวมาแล้ว ยังมีภาษีที่จัดเก็บจากการประกอบการค้าอีก 2 ประเภท คือ

(1) อากรแสตมป์ ประกาศใช้เป็นครั้งแรกในปี พ.ศ. 2475 โดยมีหลักการจัดเก็บจากรายได้ของบุคคลที่ได้รับจากการประกอบการค้าและธุรกิจต่าง ๆ โดยใช้อากรแสตมป์ปิดทับไว้ในใบรับเงินที่กฎหมายบังคับให้ออกเพื่อเป็นเครื่องหมายแสดงการเสียภาษีแทนเงินเมื่อทำการซื้อขายหรือเมื่อได้รับประโยชน์จากการกระทำตราสารในฐานะเป็นคู่สัญญา เฉพาะการรับเงินจากการประกอบการทุกอย่างซึ่งจะต้องมีการออกใบรับเงินทั้งหมดนั้นต้องเสียอากรในอัตรา 5 สตางค์ของจำนวนเงินรายรับที่เกิน 5 บาท ขึ้นไปของทุกจำนวนเงิน 20 บาทหรือเกินกว่า 20 บาทขึ้นไป (10)

(2) ภาษีการธนาคาร การประกันภัย และเครดิตฟองซิเอร์ ตามพระราชบัญญัติภาษีการธนาคารและการประกันภัย พ.ศ. 2475 และถูกยกเลิกโดยพระราชบัญญัติภาษีการธนาคารและการประกันภัย พ.ศ. 2476 โดยมีหลักการจัดเก็บจากบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนหรือนิติบุคคลซึ่งมีสำนักงานทำการเปิดเครดิต โดยรับฝากเงินหรือเก็บเงินจากผู้อื่น และส่งไปที่อื่นโดยวิธีใช้ดราฟท์ หรือเช็ค หรือคำสั่ง หรือทำกิจการแลกเงินออกซื้อหรือขายตั๋วแลกเงิน ฯลฯ ส่วนอัตราที่เรียกเก็บก็แตกต่างกัน

จะเห็นว่าภาษีทั้ง 3 ประเภท ดังกล่าวแล้วมีการจัดเก็บจากการประกอบกิจการค้า แต่มีฐานในการจัดเก็บที่แตกต่างกัน ทำให้ไม่สะดวกในการจัดเก็บและการเสียภาษี ประกอบกับ

---

(10) พระราชบัญญัติอากรแสตมป์, พ.ศ. 2475 .

กฎหมายมิได้จำแนกแยกแยะประเภทของกิจการค้าที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีให้ละเอียดเด่นชัด จึงเป็นการยุ่งยากในการจัดเก็บ จึงได้มีการยกเลิกภาษีเหล่านี้และได้ประมวลภาษีเงินได้ อากรแสตมป์ อากรมหรสพ ภาษีการค้า ฯลฯ เข้าเป็นประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 โดยมิได้แก้ไขหลักการใหญ่ นอกจากเปลี่ยนอัตราภาษีใหม่และประมวลรัษฎากรใหม่นี้ได้จัดเก็บภาษีใหม่ขึ้นอีกภาษีหนึ่ง คือ " ภาษีโรงค้า " ซึ่งเป็นการจัดเก็บจากภาษีจำนวนมากกว่าประเภทภาษีการค้าเดิม เพราะคำว่าโรงค้ากินความถึง โรงเรือน ตึก หรือ แพ ตลอดจนที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือน ตึก หรือแพ ที่ใช้ในการประกอบกิจการค้า และ โรงอุตสาหกรรมที่ใช้เครื่องมือหรือเครื่องจักรที่ทำให้เกิดกำลังหรือแปลงวัตถุดิบให้เป็นรูปอื่น และได้เพิ่มเกณฑ์คำนวณภาษีโดยให้คิดจากเนื้อที่แผ่นป้าย ชื่อ ยี่ห้อ หรือเครื่องหมายของโรงค้าขึ้น เกณฑ์คำนวณภาษีของภาษีโรงค้าจะเป็นดังนี้(11)

(1) ถ้าเป็นร้านค้าให้คิดจากค่ารายปี กล่าวคือ ถ้าผู้ต้องเสียภาษีมิได้อาศัยอยู่ให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 8 ถ้าผู้ต้องเสียภาษีอากรอาศัยอยู่ให้เสียในอัตราร้อยละ 6

(2) ถ้าเป็นโรงอุตสาหกรรม ให้คิดจากกำลังของเครื่องจักรที่จะทำการได้และตามจำนวนลูกจ้าง

(3) คิดจากป้ายยี่ห้อ หรือ เครื่องหมายของโรงค้า คือป้ายที่ไม่มีอักษรไทยทุก 500 ตารางเซ็นติเมตร หรือเศษ ต่อ 1 บาท ถ้ามีอักษรไทยปนกับอักษรต่างประเทศหรือเครื่องหมายอื่น ทุก 500 ตารางเซ็นติเมตรต่อ 25 สตางค์

(4) ผู้ประกอบกิจการโรงค้าภายในประเทศจะต้องยื่นรายการแสดงข้อความที่เกี่ยวกับพื้นที่ของป้าย กำลังของเครื่องจักรกล หรือจำนวนลูกช้างถัวเฉลี่ยเป็นรายเดือนของปีที่ล่วงมาแล้วต่ออำเภอท้องที่ ภายในเดือน พฤษภาคมของทุกปี และจะต้องเสียภาษีภายใน 15 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินภาษี

ในปี พ.ศ . 2485 เกิดสงครามโลกครั้งที่ 2 ทำให้รัฐบาลต้องการรายได้เพิ่มขึ้น จึงเพิ่มอัตราภาษีสำหรับสินค้าที่จัดเก็บ และประกาศใช้พระราชบัญญัติจัดเก็บภาษีอากรเพิ่มขึ้นอีกหลายลักษณะ คือ

---

(11) ประมวลรัษฎากร , พ.ศ. 2482 , มาตรา 77 .

(1) ภาษีการซื้อข้าว มีหลักการจัดเก็บจากผู้ซื้อแต่ต้องประสบกับความยุ่งยากในการปฏิบัติจัดเก็บ กฎหมายจึงได้กำหนดให้เก็บภาษีจากต้นทาง คือจากผู้จำหน่ายข้าวหรือผู้ทำการโรงสี

(2) ภาษีการซื้อน้ำตาล มีหลักการเช่นเดียวกับภาษีการซื้อข้าว กล่าวคือ เรียกเก็บจากผู้บริโภค โดยให้ผู้ประกอบการ ผู้นำเข้า และผู้รวบรวมน้ำตาลเป็นผู้เรียกเก็บภาษีจากผู้บริโภค โดยผู้จำหน่ายต้องออกใบรับค่าภาษีการซื้อน้ำตาลให้ผู้ซื้อด้วย แล้วรวบรวมนำเงินภาษีที่เก็บได้ชำระต่อรัฐบาล

(3) ภาษีโรงแรม ภัตตาคาร มีหลักการจัดเก็บจากผู้บริโภคที่มาทำการเช่าที่พักและรับประทานอาหาร มีการชำระเป็นรายครั้งเมื่อขายอาหาร โดยใช้แสตมป์อากรปิดไว้ในใบรับ แต่ต่อมาได้ยกเลิก โดยเปลี่ยนให้เจ้าของโรงแรม ภัตตาคารเรียกเงินจากผู้ซื้อเป็นค่าภาษีนำส่งรัฐเป็นรายเดือนจากงบการขายทั้งงวดเมื่อสิ้นเดือน (12)

ถ้าพิจารณาถึงหลักการจัดเก็บภาษีโรงค้าอย่างละเอียดแล้วจะเห็นว่าไม่เป็นการเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีเท่าไรนัก ทั้งนี้เพราะการคิดเก็บจากฐานต่าง ๆ เช่น ค่ารายปี หรือจำนวนลูกจ้าง หรือกำลังของเครื่องจักรกลนั้น มิใช่เป็นเครื่องแสดงถึงประสิทธิภาพ ความสามารถ รายได้ หรือผลกำไรของการประกอบการค้านั้นเสมอไป กล่าวคือ การประกอบกิจการค้าที่มีค่ารายปีสูง หรือใช้กำลังของเครื่องจักร หรือมีจำนวนลูกจ้างมาก อาจจะมีรายได้ ผลกำไรหรือความสามารถในการเสียภาษีน้อยกว่า หรือเท่ากับการประกอบการค้าที่มีค่ารายปี กำลังเครื่องจักร หรือจำนวนลูกจ้างต่ำกว่าก็ได้ ฉะนั้น การคิดเกณฑ์คำนวณภาษีจากฐานดังกล่าวนั้นจึงทำให้ผู้ประกอบการที่มีรายได้หรือผลกำไรน้อยต้องเสียภาษีมากกว่าผู้ประกอบการค้าที่มีรายได้หรือผลกำไรสูงกว่าก็ได้ นอกจากนั้นอัตราภาษีที่เก็บจากร้านค้านั้นผูกพันอยู่กับค่ารายปี ค่ารายปีมักขึ้นอยู่กับภาวะการให้เช่าและการประเมินของเจ้าพนักงานในระยะเวลาหนึ่ง ๆ แต่ค่ารายปีนี้จะสูงหรือต่ำมิใช่เป็นการกระทำหรือเป็นความสามารถของผู้ประกอบการค้าโดยตรงเสมอไปดังกล่าวมาแล้ว ดังนั้นถ้าค่ารายปีสูงขึ้นก็มิได้หมายความว่ารายได้หรือผลกำไรของผู้ประกอบการค้านั้น ๆ ได้เพิ่มขึ้นด้วย แต่ในกรณีการเสียภาษีถ้าค่ารายปีสูงขึ้น ผู้ประกอบการค้าจำต้องเสียภาษีเป็นจำนวนมากขึ้น ทั้ง ๆ

---

(12) ประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 5 , พ.ศ. 2489 .

i 15978886

ที่รายได้หรือผลกำไรถงที่ จึงทำให้การเสียภาษีไม่เป็นไปตามสัดส่วนแห่งรายได้หรือผลกำไรของผู้ประกอบการค้าตามสมควร

นอกจากนั้นยังมีข้อบกพร่องต่าง ๆ อีก เช่น การคำนวณภาษีไม่สะดวกเท่าที่ควร มีการหลีกเลี่ยงภาษีเนื่องจากการเก็บภาษีโดยการใช้อากรแสตมป์แทนเงิน ทำให้มีการหลีกเลี่ยงมาก เพราะไม่อาจจะควบคุมการออกใบรับได้ทั่วถึง และยังต้องคอยระมัดระวังการใช้แสตมป์ปลอมอีกด้วย นอกจากนั้นภาษีมีหลายประเภทจึงสมควรที่จะรวมประเภทของการค้าและธุรกิจแต่ละอย่างมาอยู่ในกลุ่มเดียวกัน ดังนั้นจึงได้มีการยกเลิกภาษีโรงค้านี้เลย และได้จัดให้มีการจัดเก็บภาษีการค้าขึ้นแทน โดยออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 ซึ่งได้เพิ่มเติมประเภทกิจการค้าและอัตราภาษีการค้าขึ้น และรวมภาษีการธนาคาร ภาษีการซื้อข้าว ภาษีการซื้อน้ำตาล ภาษีโรงแรมและภัตตาการ ซึ่งเคยแยกเก็บกันอยู่ทุกละประเภทเข้าเป็นภาษีการค้าแต่เพียงอย่างเดียว (13) และได้เปลี่ยนหลักเกณฑ์การจัดเก็บบางประการใหม่ คือ

1. ให้ถือรายรับ ซึ่งได้แก่เงินหรือค่าบริการทุกชนิดรวมถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินของผู้ประกอบการค้าเป็นฐานสำหรับคำนวณภาษีแทนการคำนวณจากค่ารายปี กำลังของเครื่องจักร หรือจำนวนลูกจ้างที่เคยใช้อยู่เดิม

2. ให้ชำระภาษีเป็นรายเดือน โดยผู้ประกอบการค้าจะต้องยื่นรายการพร้อมกับชำระภาษีของเดือนที่ล่วงมาแล้วภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป ส่วนภาษีโรงค้าเดิมให้ชำระภาษีเป็นรายปี โดยผู้เสียภาษีต้องยื่นรายการในเดือนพฤษภาคมของทุกปี

3. ได้จำแนกอัตราภาษีลดหลั่นกันตามประโยชน์ของการประกอบกิจการที่ได้รับ ซึ่งภาษีโรงค้าเดิมส่วนใหญ่กำหนดให้เก็บจากค่าภาษีร้อยละ 4 ถึงร้อยละ 8

4. กฎหมายได้กำหนดประเภทกิจการค้าที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีการค้านี้ไว้ 22 ประเภทด้วยกัน โดยจำแนกประเภทการค้าไว้เด่นชัดมากกว่าเดิม เช่น ประเภทการรับจ้าง

---

(13) ประมวลรัษฎากรแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) , พ.ศ. 2496 , บัญชีภาษีการค้า .

ทำของ, การขายของ, การขายผลิตภัณฑ์, การทำไฟฟ้า ประปา, การพิมพ์ , การถ่ายรูป, การรับเหมาก่อสร้าง, การให้เช่าทรัพย์สิน, การทำคลังสินค้า, การทำโรงแรม ฯลฯ เป็นต้น

5. เพื่อประโยชน์สาธารณะและวัตถุประสงค์ในการส่งเสริมกิจการบางอย่างจึงได้กำหนดยกเว้นภาษีอากรให้แก่กิจการบางอย่าง เช่น การค้าหาบเร่ กิจการวิชาชีพอิสระ กิจการของสถานศึกษาของทางราชการและโรงเรียนราษฎร์ ตลอดจนกิจการของรัฐบาล,องค์การ, รัฐวิสาหกิจ เป็นต้น

การจัดเก็บภาษีการค้าตามประมวลรัษฎากรได้แก้ไขเพิ่มเติมเรื่อยมาตามลำดับ เช่น พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2504 ซึ่งได้เปลี่ยนหลักการใหญ่จากการเก็บภาษีการค้าทุกทอดที่มีการซื้อขายกันมาจัดเก็บเป็นภาษีขั้นทาง ดังที่ได้ถือปฏิบัติกันอยู่ในทุกวันนี้ ซึ่งลักษณะการจัดเก็บจากทุกทอดที่มีการซื้อขายหรือสินค้าเปลี่ยนมือ หรือการเก็บภาษีเพียงทอดเดียวนั้นย่อมมีผลแตกต่างกันดังจะกล่าวต่อไป แต่ควรจะได้พิจารณาถึงประเภทหรือลักษณะทั่วไปของภาษีการค้าเสียก่อน

ประเภทของภาษีการค้า

ลักษณะการจัดเก็บภาษีการค้าในประเทศต่าง ๆ ย่อมแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับจุดมุ่งหมายและความเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีของแต่ละประเทศเป็นสำคัญ ในการจำแนกประเภทของภาษีการค้านั้นอาจจะพิจารณาถึงหลักสำคัญ 2 ประการ คือ

(ก) พิจารณาถึง " ขั้นตอน " ของการจัดเก็บภาษี การจัดเก็บภาษีการค้าในแต่ละขั้นตอนนั้นย่อมมีผลในทางเศรษฐกิจที่แตกต่างกันไป ดังนั้นจึงควรจะพิจารณาให้ดีว่าควรจะเก็บจากขั้นตอนของการค้าปลีก , การค้าส่ง, หรือขั้นตอนของโรงงานเลยทีเดียว ภาษีการค้าบางประเภทอาจจะจัดเก็บจากขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่งดังกล่าวมาแล้ว ซึ่งเราเรียกว่าเป็นชนิดทอดเดียว (single stage) ซึ่งหมายถึงภาษีการค้าที่จัดเก็บโดยเลือกเก็บจากการซื้อขายสินค้าในขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่งเท่านั้น เช่น พิจารณาจากตารางที่ 4 ตามแนวตั้งจะแสดงถึงขั้นตอนของการจัดเก็บภาษีในลักษณะต่าง ๆ ซึ่งพอจะแบ่งแยกการจัดเก็บภาษีการค้าที่เป็นการเก็บเพียงทอดเดียวออกเป็น 3 ชนิด คือ

-- ภาษีการค้าที่เก็บในขั้นตอนของการค้าปลีก (Retail Sales Tax)

– ภาษีการค้าที่เก็บในขั้นตอนของการค้าส่ง (Wholesale Sales Tax)

– ภาษีการค้าที่เก็บในขั้นตอนของโรงงาน (Manufacturer Sales Tax) (14)

นอกจากนั้นภาษีการค้าบางประเภทอาจจะเก็บจากทุก ๆ ขั้นตอน ไม่ว่าจะเป็นขั้นตอนของการค้าส่ง การค้าปลีก หรือขั้นตอนของโรงงานอุตสาหกรรม ซึ่งเป็นการเก็บภาษีแบบหลายขั้นตอน (Multiple Stage) (15) อาจแยกออกเป็น 2 ชนิด คือ

– Value – added Tax

– Turnover Tax

ภาษีทั้ง 2 ประเภทหลังนี้ แม้ว่าเราจะจัดให้อยู่ในลักษณะของการจัดเก็บแบบหลายขั้นตอนก็ตาม แต่เมื่อพิจารณาถึงผลของทั้ง 2 ประเภทแล้วจะแตกต่างกันมาก ภาษีที่เรียกว่า value-added tax นั้นเป็นการจัดเก็บภาษีจาก " มูลค่าเพิ่มของสินค้า " (value-added) ในแต่ละขั้นตอน ดังนั้นแม้ว่าจะได้เก็บภาษีในขั้นตอนต่าง ๆ ก็ตาม แต่เมื่อพิจารณาถึงผลสุทธิของการเก็บภาษีดังกล่าวแล้วจะเห็นได้ว่ามีลักษณะคล้ายกับการเก็บภาษีในขั้นตอนเดียวในขั้นตอนของการค้าปลีก (Retail Sales Tax) ส่วน Turnover Tax การจัดเก็บและผลของการจัดเก็บจะมีลักษณะที่เป็นแบบหลายขั้นตอน สำหรับผลของการเก็บภาษีในขั้นตอนต่าง ๆ นี้จะได้กล่าวในภายหลัง

(ข) จำแนกประเภทภาษีการค้าโดยพิจารณาจาก "ฐาน" ของภาษี นอกจากที่จะพิจารณาถึงขั้นตอนในการจัดเก็บภาษีการค้าดังกล่าวในข้อก. แล้วเรายังอาจจะพิจารณาจากฐานในการจัดเก็บภาษีว่าควรที่จะจัดเก็บจากสินค้าและบริการชนิดใดชนิดหนึ่งเป็นการเฉพาะอย่าง หรือว่าควรจะเอาสินค้าและบริการทุกชนิดเป็นฐานในการจัดเก็บ เช่น จะเก็บเฉพาะสินค้าที่ใช้ในการบริโภค โดยไม่เก็บจากสินค้าที่เป็นทุน หรือจะเก็บทั้ง 2 ชนิด หรือควรจะเก็บจากสินค้าและ

---

(14) เอนก เรียรถาวร, สมคิด แสงเพชร, อสัมภินพงศ์ ฉัตราคม, และอัญชลี คอกงาม การคลังรัฐบาล (กรุงเทพ ฯ . โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง , 2517) , หน้า 168 .

(15) เรื่องเดียวกัน , หน้า 169 .

บริการทุกชนิดที่ทำการซื้อขายแลกเปลี่ยนกัน ทั้งนี้จะเลือกตัดสินใจใช้ฐานภาษีชนิดใดเป็นสิ่งสำคัญ เพราะจะมีผลโดยตรงต่อผู้ผลิตในลักษณะที่แตกต่างกันไป

ตารางที่ 4 แบบของภาษีการค้า

ชนิด : ฐานของภาษี				
ขั้นตอน	สินค้าเพื่อการบริโภค		สินค้าที่ใช้บริโภคและสินค้าทุน	สินค้าทุกชนิดที่มีการเปลี่ยนมือ
	ทั่วไป	เลือกเก็บ		
ขั้นตอนเดียว	(1)	(2)	(3)	(4)
การค้าปลีก	R	R	R	–
การค้าส่ง	W	W	W	–
ผู้ผลิตหรือโรงงาน	M	M	M	–
หลายขั้นตอน				
มูลค่าเพิ่ม	V	V	V	–
TURNOVER	–	–	–	T

R = Retail Sales Tax , W = Wholdsale Sales Tax

M = Manufacturer Sales Tax , V = Valued - added Tax

T = Turnover Tax .

พิจารณาจากตารางที่ 4 ข้างต้น โดยเริ่มจากซ้ายมือไปขวาตามแนวนอน จะแสดงให้เห็นถึงฐานของภาษีในลักษณะต่าง ๆ กัน ในแต่ละช่องแสดงให้เห็นถึงประเภทของสินค้าที่ใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีการค้า ซึ่งจะแบ่งแยกได้ดังนี้

(1) เป็นการจัดเก็บจากสินค้าที่ใช้ในการบริโภคทุกประเภทโดยทั่วไป โดยไม่มีการยกเว้นภาษีให้แก่ประเภทใดประเภทหนึ่งโดยเฉพาะ ดังจะพิจารณาได้จากช่อง 1 ในตาราง การจัดเก็บภาษีในลักษณะนี้ ถ้าสมมติว่าส่วนประกอบของรายได้ประชาชาติประกอบด้วยรายจ่ายเพื่อการบริโภคและรายจ่ายเพื่อการลงทุน (คือ Y = C + I) แล้ว ก็อาจจะกล่าวได้ว่าการจัดเก็บภาษีลักษณะนี้เป็นการจัดเก็บจากรายจ่ายเพื่อการบริโภคในส่วนประกอบของรายได้ประชาชาติ

และถ้าพิจารณาจากช่อง 1 ในแนวตั้งแล้วจะเห็นว่าการจัดเก็บภาษีโดยอาศัยสินค้าเพื่อการบริโภคโดยทั่วไปเป็นฐานในการจัดเก็บนั้น อาจจะทำการจัดเก็บในขั้นตอนของการค้าปลีก, การค้าส่ง, ขั้นของโรงงานอุตสาหกรรม หรืออาจจะเก็บในแบบของ value-added tax ก็ได้

(2) เมื่อสังเกตจากช่อง 2 ภาษีการค้าที่มีลักษณะการจัดเก็บแต่เฉพาะสินค้าเพื่อการบริโภคประเภทใดประเภทหนึ่งโดยเฉพาะ สินค้าบางชนิดจะไม่ถูกเก็บภาษีการค้า เช่น รายการสินค้าประเภทอาหาร และสิ่งที่จำเป็นในการครองชีพเป็นต้น ส่วนสินค้าที่ฟุ่มเฟือยต่าง ๆ หรือสินค้าที่มีความจำเป็นในการบริโภคสำหรับบุคคลทั่วไปน้อยก็จะต้องถูกเก็บภาษี การที่มีการยกเว้นภาษีการค้าบางชนิดทำให้การจัดเก็บภาษีประเภทนี้มีฐานที่แคบกว่าภาษีการค้าประเภทแรก ส่วนการจัดเก็บภาษีอาจจะทำได้ในขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่งดังกล่าวมาแล้วในข้อก่อน

(3) พิจารณาจากช่อง 3 สินค้าที่ถูกจัดเก็บภาษีการค้าเป็นทั้งสินค้าเพื่อการบริโภคและสินค้าทุน โดยมีขั้นตอนการจัดเก็บเช่นเดียวกับ 2 ข้อที่กล่าวมาแล้ว แต่ฐานของภาษีจะกว้างกว่ามาก และเนื่องจากเป็นภาษีที่เก็บจากทั้งสินค้าทุนและสินค้าเพื่อการบริโภค จึงอาจจะกล่าวได้ว่าเป็นการเก็บภาษีจากรายได้ประชาชาติ (Gross National income)

(4) เป็นลักษณะของภาษีการค้าที่เป็น Turnover Tax ซึ่งพิจารณาได้จากบรรทัดสุดท้ายในช่อง 4 ลักษณะการจัดเก็บจะเก็บจากสินค้าทุกประเภทที่มีการเปลี่ยนมือ กล่าวคือหากสินค้าใดถูกซื้อขายแลกเปลี่ยนกันหลายครั้งก็จะต้องถูกเก็บภาษีทุกครั้งที่มีการเปลี่ยนมือกัน จึงทำให้สินค้าชนิดเดียวกันถูกเก็บภาษีซ้ำกันหลายครั้ง ลักษณะฐานจึงใหญ่กว่า และแตกต่างไปจากข้อก่อน ๆ ที่กล่าวมาแล้ว นอกจากนั้นขั้นตอนของการจัดเก็บนั้นเป็นการจัดเก็บหลายขั้นตอนกล่าวคือ สินค้าที่ถูกเก็บในขั้นตอนของโรงงานแล้ว ก็อาจจะถูกเก็บภาษีอีกในขั้นตอนของการค้าส่งและการค้าปลีก ดังนั้นผู้ที่ซื้อสินค้าชนิดเดียวกันแต่ซื้อในขั้นตอนที่แตกต่างกันก็จะรับภาระภาษีที่แตกต่างกัน เช่น ผู้ที่ซื้อสินค้าจากผู้ขายส่ง จะเสียภาษีน้อยกว่าผู้ที่ซื้อสินค้าชนิดนั้นจากผู้ขายปลีก ซึ่งนับว่าเป็นข้อเสียของภาษีชนิดนี้

จากลักษณะต่าง ๆ ของภาษีการค้าดังกล่าวมาแล้ว อาจจะกล่าวโดยสรุปได้ว่า เมื่อพิจารณาในแง่ของการเปลี่ยนมือในสินค้าแต่ละชนิด จะจัดเก็บได้เป็น 2 ชนิด คือ เก็บทอดเดียวและเก็บหลายทอด ซึ่งการเก็บภาษีแต่ละชนิดย่อมก่อให้เกิดผลดีและผลเสียที่แตกต่างกันไป ในการพิจารณาถึงผลเสียของการเก็บภาษีทอดเดียวก็จะเป็นผลดีของการจัดเก็บแบบหลายทอด

และในการพิจารณาถึงผลดีของการจัดเก็บแบบทอดเดียวก็คือผลเสียของการเก็บภาษีแบบหลายทอด ดังจะได้พิจารณาพอเป็นสังเขปดังนี้

ก. ผลของการเก็บภาษีชนิดหลายทอด เป็นการกำหนดให้ผู้ประกอบการค้าทุกทอดเสียภาษี ซึ่งนับว่าเป็นการยุติธรรม ทั้งนี้เพราะว่าในการประกอบกิจการค้านั้นผู้ประกอบการค้ายอมอยู่ในฐานะที่ได้รับประโยชน์จากกิจการที่ตนประกอบขึ้น ดังนั้นถ้าหากจะได้มีการแบ่งสรรกำไรหรือรายได้ โดยการเก็บภาษีจากผู้ประกอบการค้าโดยทั่วถึงคล้ายคลึงกันย่อมเป็นการยุติธรรม แต่ถ้าหากว่าผู้ผลิตที่ต้องเสียภาษีการค้าเป็นผู้ซื้อสินค้าที่เป็นวัตถุดิบในกรณีนี้จะทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้น เพราะผู้ผลิตที่ซื้อวัตถุดิบจากขั้นตอนที่แตกต่างกันย่อมรับภาระการเสียภาษีการค้าที่แตกต่างกันด้วย การเก็บภาษีในลักษณะนี้ส่งเสริมให้มีการรวมตัวทางการผลิตในแนวตั้งมากขึ้น (Vertical integration) ซึ่งอาจจะเป็นผลเสียต่อผู้บริโภคหรือต่อเศรษฐกิจโดยส่วนรวม เพราะลักษณะการรวมตัวดังกล่าวจะเป็นการลดการแข่งขันทางการค้า และก่อให้เกิดการผูกขาดขึ้นในสินค้าประเภทต่าง ๆ ทำให้ผู้บริโภคต้องซื้อสินค้าในราคาที่แพง และอาจจะไม่มีคุณภาพที่ดีพอ เพราะผู้ผลิตในฐานะผู้ผูกขาดอยู่แล้วจึงไม่มีความจำเป็นอันใดในการที่จะปรับปรุงสินค้าเพื่อดึงดูดลูกค้า อีกประการหนึ่งก็คือ การเก็บภาษีเช่นนี้ไม่ได้ให้ความสำคัญแก่สินค้าที่เป็นสินค้าทุนซึ่งนำไปสู่การผลิตที่ขาดประสิทธิภาพ เพราะการใช้กระบวนการผลิตที่เน้นสินค้าทุนจะต้องเสียภาษีมากกว่าสินค้าที่ใช้กระบวนการผลิตที่เน้นแรงงาน จึงทำให้มีแนวโน้มของการเปลี่ยนไปเป็นขบวนการผลิตที่ใช้แรงงานมาก ซึ่งเป็นการผลิตที่ไม่มีประสิทธิภาพ สินค้าบางอย่างต้องผ่านขั้นตอนการผลิตหลายขั้นตอน ดังนั้นถ้าหากว่าเก็บภาษีในทุกขั้นตอน ผู้ผลิตที่ผลิตสินค้าที่ต้องผ่านขั้นตอนการผลิตหลายขั้นตอนย่อมต้องเสียเปรียบผู้ผลิตที่ใช้ปัจจัยการผลิตที่น้อย และถ้ายิ่งมูลค่าเพิ่มของสินค้าในทอดแรก ๆ สูงเมื่อมีการเก็บภาษีจากทุกทอดที่ผลิตและขายจึงยิ่งต้องเสียภาษีมากยิ่งขึ้น ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมสำหรับสินค้าที่มีมูลค่าเพิ่มสูงในช่วงต้น ๆ ของขบวนการผลิต ยิ่งไปกว่านั้นถ้าหากรัฐบาลเพิ่มอัตราภาษีการค้าโดยหวังให้เป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพของเศรษฐกิจ ก็จะทำให้คนจนต้องรับภาระภาษีเท่า ๆ กับคนรวย จึงรับผลกระทบมากกว่าคนรวย ทำให้ฐานะความเป็นอยู่ยิ่งยากจนลง ก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำระหว่างคนจนกับคนรวยยิ่งขึ้น

นอกจากนั้น การเก็บภาษีจากการซื้อขายแลกเปลี่ยนในทุกขั้นตอน ยังอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในหมู่ผู้บริโภค เพราะเป็นการเก็บภาษีซ้ำในทุกขั้นตอนของการเปลี่ยนมือ ก่อ

ให้เกิดภาษีเสริมยอด (Pyramid) จึงทำให้ผู้บริโภคสินค้าชนิดเดียวกันแต่ซื้อในขั้นตอนที่แตกต่างกันจะเสียภาษีไม่เท่ากัน เช่น ผู้ซื้อสินค้าบริโภคโดยตรงจากโรงงานที่ผลิตจะเสียภาษีการค้าน้อยกว่าผู้ที่ซื้อสินค้าจากผู้ขายปลีก เป็นต้น (16)

อย่างไรก็ตาม การให้ผู้ประกอบการค้าทุกทอดเสียภาษีนั้นมักเป็นผลดีในแง่ที่ว่าเป็นเครื่องจำกัดอัตราภาษีการค้าให้ต่ำ เพราะฐานของภาษีที่เก็บแบบหลายขั้นตอนนี้จะกว้างมาก ทำให้รัฐบาลสามารถที่จะเก็บในอัตราที่ต่ำได้ ในขณะเดียวกันก็นำเงินรายได้เข้ารัฐได้จำนวนมาก ผู้ประกอบการค้าซึ่งมีเป็นจำนวนมากจะได้รับการแบ่งเบาภาระภาษีกันไปคนละเล็กละน้อย ถึงแม้ว่าจะผลักภาระภาษีไปยังผู้บริโภคไม่ได้ทั้งหมด ภาษีไม่เป็นภาระในทางการเงินหรือการลงทุนแต่อย่างใด ทำให้ผู้ประกอบการค้ายินดีที่จะรับภาระภาษีนั้นไว้โดยไม่กังวล ซึ่งผิดกับภาษีการค้าที่กำหนดให้ผู้ประกอบการค้าบางทอดเสียภาษีมักมีอัตราภาษีค่อนข้างสูง เพราะนำอัตราภาษีของทอดที่ไม่ต้องเสียภาษีมารวมจัดเก็บด้วย ลักษณะการจัดเก็บแบบนี้นอกจากจะทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีแล้วยังเกิดปัญหาเรื่องภาระในทางการเงิน การลงทุนและการเพิ่มขึ้นของราคาอีกด้วย (17)

นอกจากจะนำเงินรายได้เข้ารัฐได้มากแล้วยังมีผลดีในการบริหารจัดเก็บง่าย เพราะไม่ต้องคำนึงว่าผู้ประกอบการค้าประเภทใด ทอดใด มีหน้าที่เสียภาษีการค้าหรือไม่ และไม่เป็นการส่งเสริมให้มีการลักลอบสินค้าหนีภาษีมากขึ้น เพราะการจัดเก็บภาษีการค้าหลายทอดอาจเป็นเหตุให้สินค้าที่ได้ลักลอบหนีภาษีนั้นต้องกลายเป็นสินค้ามีราคาเพื่อเสียภาษีไม่ทอดใดก็ทอดหนึ่ง ส่วนการเก็บภาษีจากบางทอดย่อมเป็นการยากที่จะพิสูจน์ได้ว่าได้มีการเสียภาษีมาจากทอดต้นจริงหรือไม่ จึงมักเป็นทางส่งเสริมให้มีการลักลอบสินค้าหนีภาษีมากขึ้น เพราะถ้ามีการลักลอบสินค้าหนีภาษีในทอดที่มิใช่ทอดซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีการค้า และประกอบกับการที่ผู้ประกอบการค้าในทอด

---

(16) เฉียบ กนิษฐสุต , " ภาษีการค้า " (วิทยานิพนธ์ปริญญาโททางเศรษฐศาสตร์ คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ , 2500) , หน้า 72 – 74 .

(17) John F. Due , op.cit., pp. 353 – 64.

ต่อไปไม่ต้องเสียภาษีการค้าด้วย จึงไม่อาจจะพิสูจน์ได้ว่าได้มีการเสียภาษีจริงหรือไม่

ข. ผลของการจัดเก็บภาษีการค้าเพียงทอดเดียว การจัดเก็บภาษีจากทอดต้นเพียงทอดเดียวจะมีผลดีในแง่ที่ว่าเป็นการขจัดปัญหาการเก็บภาษีซ้อนหรือเก็บภาษีจากสินค้าที่เสียภาษีแล้ว ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในลักษณะการเก็บภาษีหลายทอด อันทำให้สินค้าชิ้นหนึ่งกว่าจะถึงมือผู้บริโภคต้องเสียภาษีทุก ๆ ทอดที่มีการขาย ยิ่งสินค้าผ่านมือผู้ประกอบการค้ามากทอดก็ยิ่งทำให้ราคาต้นทุนสินค้าสูง ไม่สามารถแข่งขันกับต่างประเทศได้ ด้วยผลเสียของการจัดเก็บภาษีหลายทอดดังนี้จึงทำให้มีการเปลี่ยนแปลงหลักการจัดเก็บจากผู้ประกอบการค้าหลายทอดมาเก็บเพียงทอดเดียวจากทอดต้นหรือทอดใดทอดหนึ่ง เพื่อให้ผู้ประกอบการค้าทอดต่อ ๆ ไปไม่ต้องรับภาระในการเสียภาษีซึ่งเป็นการขจัดปัญหาการเก็บภาษีซ้อนภาษีให้ลดน้อยลงได้ และเนื่องจากการเก็บภาษีการค้าหลายทอดนั้น ผู้ประกอบการค้ามักประสบกับความยุ่งยากและมีภาระในการเตรียมการเพื่อเสียภาษีการค้ามากเกินไป เช่น จะต้องจัดทำใบส่งของ ใบรับ จัดทำบัญชีหรือยื่นรายการเพื่อเสียภาษีและในบางกรณีผู้ประกอบการค้าต้องจ้างบุคคลภายนอกจัดทำเอกสารบัญชีต่าง ๆ เป็นการเพิ่มค่าใช้จ่ายส่วนหนึ่งของราคาต้นทุนสินค้า ดังนั้นเพื่อเป็นการขจัดข้อยุ่งยากในการจัดทำบัญชีของผู้ประกอบการค้าส่วนใหญ่ และไม่ต้องสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายที่เคยมีอยู่เดิม เป็นการเพิ่มความสะดวกแก่ผู้ประกอบการค้าส่วนมากยิ่งขึ้น จึงควรจะได้มีการจัดเก็บภาษีเฉพาะผู้ประกอบการค้าบางทอดแต่เพียงทอดเดียว

จากรายงานการสำรวจภาวะการเสียภาษีของสำนักงาน ก.ต.ภ. ในปี พ.ศ. 2504 ปรากฏว่าได้มีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีการค้าโดยวิธีการต่าง ๆ เป็นต้นว่า ไม่จดทะเบียนการค้า ซึ่งอาจจะเป็นการหลีกเลี่ยงโดยเจตนาและไม่เจตนาได้ หรือบางทีก็แจ้งรายการเพื่อเสียภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง ซึ่งเป็นวิธีการหลีกเลี่ยงที่ปฏิบัติกันอย่างกว้างขวาง โดยอาจจะดำเนินการต่าง ๆ กันไป เช่น ไม่ออกใบรับเงิน, ไม่บันทึกรายการขายหรือถ้าจะบันทึกก็เป็นการทำบัญชีเท็จไว้เพื่อให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบ ๆ เป็นต้น (18) ดังนั้นถ้าหากว่ามีการจัดเก็บภาษีหลายทอดก็จะยิ่งทำให้เกิดการรั่วไหลได้มากกว่าที่จะเก็บภาษีเพียงทอดเดียว

เมื่อพิจารณาถึงความสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บแล้ว ภาษีการค้าเพียงทอดเดียว

---

(18) สำนักงาน ก.ต.ภ. , <u>รายงานการสำรวจภาวะการเสียภาษีอากร</u> , พ.ศ. 2504.

จะทำให้ฐานของภาษีแคบลง จึงสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดเก็บ และเป็นการเก็บได้ทั่วถึงและควบคุมได้ง่ายกว่า (19)

หลักการจัดเก็บภาษีการค้า

ภาษีการค้าในประเทศไทยในปัจจุบันมีหลักการจัดเก็บคล้ายคลึงกับประมวลรัษฎากรซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 18 พ.ศ. 2504 โดยมีเหตุผลการจัดเก็บที่เปลี่ยนแปลงจากเดิม กล่าวโดยสรุปได้ 3 ประการ คือ

ก. เพื่อขจัดปัญหาข้อยุ่งยากของผู้ประกอบการค้ารายย่อยในการจัดทำบัญชี หรือจัดทำหลักฐานรายรับตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2482 หรือการออกใบรับเงินโดยใช้อากรแสตมป์เช่นเดียวกับผู้ประกอบการค้ารายใหญ่ ๆ ซึ่งเป็นการเดือดร้อนยุ่งยากเกินสมควร ดังนั้นเพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกแก่ผู้ประกอบการค้ายิ่งขึ้น จึงมีการเปลี่ยนแปลงหลักการจัดเก็บจากผู้ประกอบการค้าทุกทอดมาเป็นเก็บจากผู้ประกอบการค้าเพียงทอดเดียว ผู้ประกอบการค้ารายอื่น ๆ เป็นอันได้รับการผ่อนคลายภาระหน้าที่ในการปฏิบัติการเสียภาษี

ข. เนื่องจากการเก็บภาษีเดิมเป็นการเก็บจากทุกทอดเมื่อสินค้าเปลี่ยนมือ จึงก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีได้ง่าย ดังกล่าวมาแล้ว ฉะนั้นจึงควรมีการเก็บจากทอดใดทอดหนึ่งในระยะแรก ๆ ในตอนผลิตหรือนำเข้าเพียงทอดเดียวก็จะทำให้ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการค้าเบาบางลง

ค. สินค้าบางประเภทถูกเก็บภาษีหลายประเภทในคราวเดียวกัน เช่น เก็บภาษีการซื้อโภคภัณฑ์แล้วยังถูกเก็บภาษีอากรแสตมป์และภาษีการค้าอีกด้วย ทำให้ไม่เป็นการยุติธรรมต่อผู้ประกอบการค้าสินค้าเหล่านี้ เช่น การขายสินค้าพวกเครื่องทำความเย็น เครื่องปรับอากาศ เครื่องนวด เป่า บดหรืออบ เครื่องซักผ้า ฯลฯ ซึ่งส่วนมากเป็นสินค้าฟุ่มเฟือย ทำให้เป็นการยุ่งยากและเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษี ดังนั้นเพื่อเป็นการขจัดปัญหาดังกล่าวจึงรวม

---

(19) เฉียบ กนิษฐสุต , เรื่องเดิม , หน้า 20 – 24 .

เก็บภาษีเป็นคราวเดียวกัน โดยยกเลิกภาษีการซื้อโภคภัณฑ์และอากรแสตมป์เสีย เก็บเฉพาะภาษีการค้า

อย่างไรก็ตาม แม้จะมีเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงการจัดเก็บดังกล่าวข้างต้นก็ตาม ก็ยังมีบางกิจการที่ยังคงเก็บภาษีจากผู้ขายทุกทอดอยู่ตามเดิม เช่น กิจการค้าเพชรพลอย ทองคำ และเครื่องประดับอื่น ๆ แต่ก็พอจะกล่าวได้ว่าเนื่องจากเหตุผลที่มีความยุ่งยากในการบริหารจัดเก็บนั้นจึงทำให้ระบบการจัดเก็บภาษีมิได้เป็นภาษีที่เก็บทอดเดียวหรือภาษีที่เก็บหลายทอดในแบบใดแบบหนึ่งโดยเฉพาะ ซึ่งจะได้พิจารณาต่อไป

หลักการจัดเก็บภาษีการค้าโดยทั่วไปมีจุดมุ่งหมายที่จะเก็บจากต้นทางและหรือปลายทาง โดยเก็บจากรายรับของผู้ประกอบการค้าประเภทต่าง ๆ ในอัตราที่แตกต่างกันไปตามประเภทการค้า 12 ประเภท ที่ระบุในบัญชีอัตราภาษีการค้า ดังจะกล่าวต่อไปถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีการค้าและประเภทการค้าที่ต้องเสียภาษี ตลอดจนการยกเว้นและการกำหนดอัตราภาษีต่อไป

(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการค้า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการค้าตามประมวลรัษฎากรได้แก่ ผู้ประกอบการค้าที่มีรายรับเนื่องจากการประกอบการหรือดำเนินการค้า และกิจการนั้นจะต้องไม่เป็นกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีการค้าตามที่กฎหมายกำหนดไว้ โดยผู้ประกอบการค้าจะต้องมีคุณสมบัติดังนี้ คือ

– ต้องเป็นบุคคลธรรมดา นิติบุคคล คณะบุคคลหรือรัฐวิสาหกิจ ซึ่งประกอบการค้าในราชอาณาจักรไทย ในฐานะ ผู้ผลิต (หมายความว่า ผู้ประกอบการค้าที่ทำการเกษตรหรือขุดค้นทรัพยากรธรรมชาติ หรือทำการผลิต ประกอบ แปรรูป แปรสภาพ ทำหรือจัดให้มีขึ้นซึ่งสินค้าไม่ว่าด้วยวิธีการใด ๆ), ผู้ส่งออก (หมายความว่า ผู้ประกอบการค้าที่ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรเพื่อส่งไปต่างประเทศ) , ผู้นำเข้า (หมายความว่า ผู้ประกอบการค้าที่สั่งหรือนำสินค้าเข้าในราชอาณาจักร), ผู้ประกอบกิจการ (แยกเป็นหลายประเภทการค้า), ผู้ขายทอดแรก , ผู้ขายทุกทอด , ผู้รับจ้างทำของ, ผู้ให้เช่าทรัพย์สินที่เป็นสังหาริมทรัพย์ , ผู้รับจ้าง , นายหน้าตัวแทน , ผู้ทอดตลาด , หรือผู้ให้บริการ , ผู้ขาย, ผู้รับประกันภัย

– ประกอบการค้าตามประเภทที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีการค้า (ช่อง 1)

หอสมุดกลาง สถาบันวิทยบริการ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ซึ่งแยกเป็น 12 ประเภทการค้า (20)

ถ้าพิจารณาจากคุณสมบัติทั้ง 2 ประการ จะเห็นได้ว่า ผู้ประกอบการค้าที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีการค้าจะต้องมีองค์ประกอบครบทั้ง 2 ข้อ กล่าวคือ แต่เดิมนั้นผู้ประกอบการค้าไม่ว่าประเภทใด เมื่อทำการค้าจะต้องเสียภาษีการค้า แต่ในปัจจุบันนี้ถ้าหากว่าผู้ประกอบการค้าใดไม่เป็นไปตามที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราภาษีการค้าแล้วไม่ต้องเสียภาษีการค้า เช่น ถ้าผู้ประกอบการค้าเป็นประเภทขายของ จะมีหน้าที่เสียภาษีการค้าหรือไม่นั้นนอกจากจะต้องเป็นผู้ประกอบการค้าในราชอาณาจักรตามประเภทการค้าใดการค้าหนึ่งใน 12 ประเภทตามที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราภาษีการค้า (ช่อง 1) แล้วก็ต้องพิจารณาดูว่าเป็นผู้ผลิต ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกในสินค้าตามประเภทที่ได้ระบุไว้ในช่อง 3 ของบัญชีอัตราภาษีการค้าหรือไม่ ถ้าหากว่าเป็นผู้ขายของที่ไม่ใช่ผู้ผลิต ผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออก ก็ไม่จำเป็นต้องเสียภาษีการค้าแต่อย่างใด ส่วนผู้นำเข้านั้น กฎหมายยังระบุให้กินความถึงกรณีที่บุคคลภายนอกราชอาณาจักรแต่มีสาขาในประเทศไทย เมื่อสั่งสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรจะโดยผ่านสาขาของตนในประเทศไทยหรือไม่ก็ตาม จะต้องถือว่าบุคคลนั้นหรือสาขาเป็นผู้นำเข้า ที่เรียกว่าสาขานั้น แม้จะมีโรงงาน สถานการค้าในประเทศไทยหรือมีลูกจ้าง ตัวแทน หรือบุคคลอื่นที่อยู่ในประเทศไทย หรือทำสัญญา เก็บรักษาสินค้า หาลูกค้า หรือกระทำการอย่างอื่นแทนก็ถือว่าทำหน้าที่เป็นสาขา (21)

นอกจากนี้ผู้ประกอบการค้ายังหมายรวมถึง

ก. กรณีที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้ประกอบการค้า หมายถึงผู้ประกอบการค้าที่ไม่ได้ระบุไว้ในบัญชีอัตราภาษีการค้า แต่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้เป็นผู้ประกอบการค้าตามมาตรา 79 ทวิ ดังนี้คือ

– การนำสินค้าตามประเภทการค้า 1 แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้าเข้ามาใน

---

(20) ไพจิตร โรจนวานิช , ภาษีสรรพากร (คำอธิบายประมวลรัษฎากร) (พิมพ์แก้ไขเพิ่มเติมครั้งที่ 4 ; กรุงเทพ ฯ : บริษัท บพิธ จำกัด , 2518) , หน้า 243 – 45 .

(21) เรื่องเดียวกัน , หน้า 243 .

ราชอาณาจักรไม่ว่าเพื่อการใด ๆ

– ผู้นำสินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีการค้าตามมาตรา 79 ตรี (11) ได้แก่ สินค้าประเภทเครื่องจักร ส่วนประกอบและอุปกรณ์เครื่องจักรเข้ามาในราชอาณาจักร แต่แทนที่จะนำสินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีการค้านี้ไปใช้ในการผลิตเพื่อขาย (ซึ่งจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี) ต่อไป กลับนำไปโอนกรรมสิทธิ์หรือโอนการกรอบครองหรือนำไปใช้เพื่อการอื่นใดที่ไม่ใช่การผลิตภายในโรงงานของตนเอง ในกรณีเช่นนี้ผู้นำเข้าจึงต้องเป็นผู้ประกอบการค้าในฐานะผู้ขายสินค้าซึ่งต้องเสียภาษีการค้า

อย่างไรก็ตาม ข้อกำหนดนี้อาจเป็นการไม่ยุติธรรมต่อผู้ประกอบการรายเล็ก ในแง่ที่ว่าต้องลำบากยุ่งยากต่อการสั่งสินค้าพวกเครื่องจักรเข้ามาใช้เองโดยตรงซึ่งต้องปฏิบัติตามขั้นตอนต่าง และเสียค่าใช้จ่ายในด้านต่าง ๆ เช่น การขนส่งตลอดจนการจ่ายเงินและการได้รับส่วนลดในฐานะที่เป็นลูกค้าจรที่นาน ๆ จึงจะสั่งซื้อสินค้าสักครั้ง และซื้อแต่ละครั้งก็เป็นจำนวนน้อย ย่อมได้รับส่วนลดที่น้อยกว่าหรือมีเครดิตที่น้อยกว่าผู้ประกอบการรายใหญ่ ๆ ที่สั่งเข้ามาทีละมาก ๆ หรือสั่งเข้ามาเป็นประจำ จึงทำให้เกิดการเสียเปรียบและได้เปรียบต่างกันไป ผู้ประกอบการรายใหญ่ย่อมได้รับประโยชน์มากกว่าผู้ประกอบการรายเล็ก ดังนั้นในทางปฏิบัติข้อกำหนดนี้จึงขาดความยุติธรรมแก่ผู้ประกอบการบางราย และแม้ว่าการยกเว้นดังกล่าวจะเป็นเจตนาที่ดีของรัฐโดยมีจุดมุ่งหมายที่จะช่วยส่งเสริมอุตสาหกรรมหารก หรืออุตสาหกรรมที่เพิ่งตั้งใหม่เพื่อไม่ให้ต้องรับภาระภาษีนี้ แต่ถ้าในทางปฏิบัติแล้วก่อให้เกิดข้อบกพร่องดังกล่าวข้างต้นก็จะทำให้ในที่สุดการยกเว้นเพื่อเหตุผลดังกล่าวจะไม่ได้ผล เพราะเมื่อผู้ประกอบการรายเล็กคิดถึงทางได้เปรียบและเสียเปรียบระหว่างการสั่งเข้าเองโดยไม่เสียภาษีการค้าแต่ต้องเสียค่าใช้จ่ายอย่างอื่นแทนจะมีค่าเท่ากับการซื้ออุปกรณ์ต่าง ๆ จากผู้ประกอบการรายอื่นที่สั่งเข้ามาเพื่อขายโดยเฉพาะ ก็จะทำให้ผลของการส่งเสริมดังกล่าวไม่ได้ช่วยคุ้มครองกิจการเหล่านี้ตามจุดมุ่งหมายของรัฐบาลแต่อย่างไร กลับไปส่งเสริมอุตสาหกรรมใหญ่ที่สามารถตั้งตัวได้แล้ว จึงนับว่าเป็นการส่งเสริมที่ไม่เหมาะสม เพราะไม่อาจเป็นประโยชน์ต่อผู้ประกอบการอย่างทั่วถึงได้ เมื่อเป็นเช่นนี้จึงอาจจะเป็นไปได้ว่าการกำหนดเช่นนี้ก็เพื่อป้องกันมิให้ผู้สั่งสินค้าดังกล่าวหลีกเลี่ยงการเสียภาษีโดยการแอบอ้างว่านำเข้ามาเพื่อผลิตสินค้าเพื่อขายเอง

– ในกรณีที่ผู้นำสินค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษีการค้าตามมาตรา 79 ตรี (10)

(คือ สินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคที่ว่าด้วยของที่ได้รับการยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร) หรือได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีการค้าและอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนเพื่อกิจการอุตสาหกรรม เข้ามาในราชอาณาจักร แต่มาภายหลังต้องเสียภาษีอากรหรือเพิ่มอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ผู้นำเข้าที่ต้องเสียภาษีอากรในกรณีนี้ต้องเป็นผู้ประกอบการค้า

– ผู้ทำหรือดัดแปลง หรือจัดให้ผู้อื่นทำหรือดัดแปลงสิ่งใด ๆ ให้เข้าลักษณะเป็นสินค้าตามประเภท 1 ชนิด 4 ได้แก่ รถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน โดยไม่ใช่เพื่อขาย โดยยกเว้นผู้ประดิษฐ์คนค้าที่ไม่ได้ผลิตเพื่อขาย (22)

ข. กรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรได้รับอนุมัติจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังให้มีอำนาจประกาศกำหนดให้บุคคลใดที่เป็นผู้ผลิต ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออก ผู้ขายทอดหนึ่งทอดใดหรือทุกทอดซึ่งสินค้าตามที่กำหนดให้ ให้เป็นผู้ประกอบการค้า ซึ่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษีการค้าในหมวดว่าด้วยภาษีการค้าเพียงบางส่วนหรือทั้งหมดก็ได้ แต่ไม่รวมถึงผู้ที่บัญชีอัตราภาษีการค้าได้ระบุให้เสียภาษีการค้าโดยเฉพาะ (23) ตัวอย่าง เช่น ผู้ผลิตน้ำแข็งโดยปรกติถือว่าเป็นผู้ประกอบการค้ามีหน้าที่ต้องเสียภาษีการค้าเพราะเป็นผู้ผลิต แต่ถ้าหากว่าได้มีการรวมกันจัดตั้งเป็นสหกรณ์ เพื่อเป็นตัวแทนในการขายน้ำแข็งเพียงแห่งเดียว ซึ่งสหกรณ์นี้จะไม่อยู่ในฐานะเป็นผู้ผลิต ผู้นำเข้าที่ต้องเสียภาษี แต่มีฐานะเป็นผู้ขายคนหนึ่ง ดังนั้นในกรณีเช่นนี้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจที่จะประกาศให้สหกรณ์ดังกล่าวเป็นผู้ประกอบการค้าและมีหน้าที่ต้องเสียภาษีการค้า เป็นต้น

ส่วนอัตราภาษีการค้าที่ต้องจัดเก็บแยกได้เป็น 2 กรณี คือ

(1) ในกรณีที่ประกาศให้ผู้ขายทุกทอดมีหน้าที่เสียภาษีการค้า จะต้องเสียในอัตราร้อยละ 1.5

(2) ในกรณีอื่น ให้เสียภาษีในอัตรารวมกันเท่ากับที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราภาษีการ

---

(22) เรื่องเดียวกัน , หน้า 246 .

(23) เรื่องเดียวกัน , หน้า 247 .

ค้าของประเภทกิจการค้านั้น ๆ (24)

เมื่อพิจารณาจากลักษณะผู้ประกอบการค้าที่ต้องเสียภาษีตามข้อกำหนดต่าง ๆ ที่เสนอแล้วนั้น จะเห็นได้ว่าลักษณะของภาษีการค้าที่เก็บในประเทศไทยนั้นไม่ได้เป็นแบบภาษีการค้าที่เก็บจากผู้ผลิต, ผู้ค้าส่ง และผู้ค้าปลีกแบบใดแบบหนึ่งโดยเฉพาะ แต่เป็นการเก็บแบบผสมกัน กล่าวคือ เก็บในทุก ๆ แบบทั้งที่เป็นลักษณะภาษีเดี่ยว (Single stage tax) และภาษีหลายขั้นตอน (Multiple stage tax) ซึ่งหมายถึงการเก็บภาษีจากรายรับก่อนสุทธิของผู้ขายทุกทอด ดังจะพิจารณาได้จากบัญชีอัตราภาษีการค้า ช่อง 3 จะเห็นว่าส่วนใหญ่แล้วกฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบการผลิต (ซึ่งอาจจะเป็นผู้นำเข้าหรือส่งออกด้วย) เป็นผู้เสียภาษี เช่น กิจการค้าขายของพวก พัดลม ตู้เย็น นาฬิกา โทรทัศน์ เป็นต้น บางกิจการก็เก็บจากผู้ค้าทุกทอด เช่น พวกทองคำ เพชรพลอย เป็นต้น นอกจากนั้น สินค้าและบริการบางอย่าง เช่น บริการอาบ อบ นวด ล้างและอัดฟิล์ม โรงแรม ฯลฯ ซึ่งเป็นกิจการค้าปลีกก็ต้องเสียภาษีผู้ค้าปลีก ส่วนสินค้าที่เป็นสมุด เอกสาร และสิ่งตีพิมพ์ ผู้ประกอบการค้าส่งต้องเสียภาษีในรูปผู้ค้าส่ง

เนื่องจากการเก็บภาษีแบบผสมเช่นนี้จึงทำให้แม้ว่าจะมีการยกเว้นไม่เก็บภาษีจากกิจการที่มีรายรับก่อนสุทธิไม่ถึง 2,000 บาท จากผู้ค้าปลีกก็ตาม ก็หาใช่ว่ากิจการค้าปลีกนี้จะไม่ต้องเสียภาษี เมื่อมีการเก็บภาษีจากผู้ค้าส่งและผู้ผลิตแล้วมีการขายต่อให้ผู้ค้าปลีกก็ย่อมต้องมีการผลักภาระไปให้แก่ผู้ค้าปลีกด้วย จึงเท่ากับว่าผู้ค้าปลีกนั้นต้องร่วมแบกภาระภาษีด้วยโดยปริยายไม่ว่าจะมีรายได้ถึงกำหนดเสียภาษีการค้าหรือไม่ก็ตามก็ต้องเสียภาษีโดยทางอ้อม การยกเว้นสำหรับกิจการอื่นก็เช่นกัน โดยแท้ที่จริงแล้วผู้ได้รับการยกเว้นภาษีก็ต้องจ่ายเงินเป็นค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนอนุญาตประกอบการค้าต่าง ๆ ให้แก่รัฐอยู่แล้ว จึงเป็นส่วนหนึ่งของภาษีการค้านั่นเอง

(2) ประเภทกิจการค้าที่ต้องเสียภาษีการค้าและอัตราภาษีการค้า

(ก) การค้าที่ต้องเสียภาษี อาจจะพิจารณาได้จากบัญชีอัตราภาษีการค้า ซึ่งแบ่งประเภทการค้าที่จะเสียภาษีออกเป็น 13 ประเภท และในแต่ละประเภทก็ประกอบด้วย

---

(24) เรื่องเดียวกัน .

สินค้าที่แบ่งเป็นชนิดต่าง ๆ ซึ่งจะต้องเสียภาษีในอัตราที่แตกต่างกันไป นอกจากนั้นยังแสดงถึงผู้ประกอบการค้าที่ต้องเสียภาษีการค้าไว้ด้วย จากประเภทกิจการค้าที่แสดงไว้นั้นบางประเภทก็ได้มีการยกเลิกการจัดเก็บไป เช่น กิจการสาธารณูปโภค ซึ่งประกอบด้วยรายการที่เป็น การไฟฟ้า น้ำประปา ได้รับการยกเลิกการค้าโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2508 มาตรา 25 ส่วนประเภทการค้าทั้ง 13 ประเภทดูได้จากบัญชีอัตราภาษีการค้าในหน้าถัดไป

จากบัญชีอัตราภาษีการค้าจะเห็นได้ว่าภาษีการค้าของประเทศไทยเป็นการจัดเก็บจากสินค้าต่าง ๆ แทบทุกประเภทกิจการ จึงเป็นการจัดเก็บภาษีการค้าแบบทั่วไป (general sales tax) คือเป็นการเก็บจากกิจการทั่วไปมิใช่เก็บเฉพาะอย่างดังเช่นอากรฝ่ายสรรพสามิตที่จัดเก็บจากสุรา ไพ่ ยาสูบ ซีเมนต์ ไม้ขีดไฟ ยานัตถุ์ หรือภาษีโภคภัณฑ์ อันเป็นภาษี selective sales tax และมีรูปเป็น single stage tax จากผู้นำเข้า ผู้ส่งออก หรือผู้ผลิต (25)

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าส่วนมากจะเป็นการจัดเก็บที่มีลักษณะเป็นภาษีการค้าแบบทั่วไปก็ตาม ในทางปฏิบัติจริง ๆ แล้วมีบางกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีการค้า ซึ่งอาจจะเนื่องมาจากเหตุผลต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

– เพื่อประโยชน์ของการบริหารจัดเก็บ เนื่องจากการประกอบกิจการบางอย่างมีรายได้เพียงเล็กน้อยเท่านั้น เช่น กิจการหาบเร่ แผงลอย ผู้ประกอบการกสิกรรมที่ขายสินค้าในประเทศ (ถ้าส่งออกต้องเสีย) และผู้ประกอบการรายเล็กรายน้อยเป็นจำนวนมาก ถ้าหากรัฐบาลจะต้องตามเก็บภาษีจากกิจการพวกนี้อาจทำให้เสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บมากกว่ารายได้จากการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งทำให้ไม่คุ้ม และเป็นการยุ่งยากในการควบคุมจัดเก็บอย่างทั่วถึง รัฐบาลจึงยกเว้นภาษีสำหรับกิจการเหล่านี้

– เพื่อเป็นการลดภาระค่าครองชีพของประชาชน จึงยกเว้นการเก็บภาษีจากกิจการสาธารณูปโภคต่างๆเช่น การไฟฟ้า น้ำประปา ซึ่งเป็นกิจการที่จำเป็นต่อทุกคน

---

(25) เอนก เชียรถาวร, สมคิด แสงเพชร, อสัมภินพงศ์ ฉัตราคม, และอัญชลี ก้อคงคา , เรื่องเดิม , หน้า 170 .

ส่วนกิจการน้ำมันดิบต่าง ๆ และน้ำมันเชื้อเพลิงที่สั่งเข้ามาก็ได้รับการยกเว้น และเนื่องจากภาวะการค้าน้ำมันที่ก่อให้เกิดความปั่นป่วนในวงการเศรษฐกิจทั่วโลกรวมทั้งประเทศไทยด้วย จนเป็นเหตุให้เกิดการสไตร์คในวงการประมง ในเวลาต่อมารัฐบาลจึงได้ประกาศยกเว้นภาษีการค้าสัตว์น้ำทั้งสดและแช่เย็น ตลอดจนอุปกรณ์การประมงต่าง ๆ

– เพื่อประโยชน์ในการควบคุมและส่งเสริมการผลิต รัฐบาลอาจจะใช้ภาษีการค้าช่วยในการส่งเสริมการผลิตสินค้าและบริการบางชนิดหรือช่วยในการควบคุมร่วมกับเครื่องมืออื่น ๆ ที่รัฐใช้อยู่ก็ได้ โดยรัฐบาลยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีการค้าให้แก่กิจการที่รัฐบาลต้องการจะส่งเสริมการผลิต หรือรัฐบาลอาจจะยกเว้นให้สำหรับผู้ที่นำเครื่องจักรหรือวัตถุดิบเข้ามาในประเทศเพื่อใช้ในการผลิตสินค้า อันเป็นการส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมทารกภายในประเทศก็ได้ หรืออาจจะใช้ในการส่งเสริมการส่งสินค้าออก โดยการยกเว้นภาษีให้สำหรับผู้ส่งสินค้าออก เช่น การขายสินค้าชนิดที่เป็นเครื่องเงิน เครื่องถม หรือสินค้าที่เป็นของไทย เป็นต้น

นอกจากนั้นรัฐบาลยังอาจชดเชยภาษี กรณีเก็บภาษีการนำวัตถุดิบเข้าประเทศ เมื่อผลิตสินค้าสำเร็จรูปแล้วมีการส่งออกจะชดเชยภาษีให้ เพื่อแข่งขันในตลาดต่างประเทศ

การยกเว้นด้วยเหตุผลดังกล่าวทำให้ผู้ประกอบการค้าเหล่านี้สามารถที่จะขายสินค้าแข่งขันกับสินค้าจากต่างประเทศในราคาที่ต่ำ เพราะไม่ต้องบวกค่าภาษีเข้ากับราคาสินค้าเหมือนในกรณีที่ถูกเก็บภาษี และผู้ผลิตผลักภาระภาษีไปให้ผู้บริโภค นอกจากนั้นยังเป็นมูลเหตุจูงใจให้ผู้ประกอบการค้าขยายตลาดไปยังต่างประเทศมากขึ้น เพราะได้กำไรสูงกว่าที่จะขายในประเทศซึ่งถูกเก็บภาษีและคนไม่อาจผลักภาระภาษีไปได้ การกระทำดังกล่าวนอกจากจะทำให้เงินตราต่างประเทศไหลเข้ามาภายในประเทศแล้ว การไม่เก็บภาษีเช่นนี้ก็มีผลเสมือนกับว่ารัฐบาลเก็บภาษีแล้วจ่ายเงินอุดหนุนแก่อุตสาหกรรมเหล่านี้ ทำให้ไม่ต้องยุ่งยากในการบริหารจัดเก็บอีกด้วย แต่ภาระอาจจะตกแก่ผู้บริโภคภายในประเทศผู้ส่งออกได้เหมือนกัน ถ้าหากว่าสินค้านั้นเป็นที่นิยมแก่ชาวต่างประเทศ ทำให้ราคาสินค้าสูงมาก ๆ ก็จะมีผลให้มีผู้ส่งสินค้านั้น ๆ ออกไปมากจนอาจเกิดการขาดแคลนภายในประเทศ มีผลให้ราคาสินค้านั้นภายในประเทศ (ผู้ส่งออก) สูงขึ้น ผู้บริโภคจึงต้องรับภาระนี้

– เพื่อเป็นการก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้บริโภคยิ่งขึ้น ดังที่เคยกล่าวมาบ้างแล้วว่า การจัดเก็บภาษีการค้าเป็นการเก็บจากการบริโภค ดังนั้นถ้าหากรัฐบาลมุ่งเก็บจากสินค้าที่จำเป็นแก่การครองชีพ ซึ่งคนจนส่วนมากจำเป็นต้องใช้ เช่น อาหาร ยารักษาโรค แล้วภาษีการค้าก็จะขัดกับหลักความยุติธรรมในการเสียภาษี ดังนั้นรัฐบาลจึงอาจจะแก้ไขได้โดยการลด

หย่อนหรือยกเว้นภาษีการค้าสำหรับสินค้าที่จำเป็นแก่การครองชีพของประชาชนโดยทั่วไป

– นอกจากด้วยเหตุผลต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้นแล้ว รัฐบาลยังมีเหตุผลที่ไม่ต้องการให้มีการเก็บภาษีซ้อนภาษีอื่น ทั้งนี้เพราะมีสินค้าบางอย่าง เช่น ข้าว และน้ำตาล เมื่อมีการส่งออก ผู้ส่งออกต้องเสียค่าพรีเมี่ยมข้าวและน้ำตาลอยู่แล้ว แม้ว่าผู้ส่งออกจะได้เพิ่มราคาเพื่อชดเชยกับพรีเมี่ยมที่เสีย (ซึ่งหมายความว่าผู้ส่งออกได้ผลักภาระภาษีพรีเมี่ยมนี้ไปให้แก่ผู้บริโภคต่างประเทศแล้วก็ตาม แต่ไม่อาจจะผลักภาระได้มากนัก เนื่องจากตลาดข้าวและน้ำตาลของไทยนั้นยังเล็กมาก จึงไม่มีอำนาจในการตั้งราคา ต้องปล่อยให้เป็นไปตามราคาของตลาดโลก) รัฐก็ยังให้มีการหักค่าพรีเมี่ยมออกจากรายรับก่อนสุทธิแล้วจึงคิดภาษีการค้าจากรายรับหลังจากหักค่าพรีเมี่ยมแล้ว ก็เนื่องด้วยรัฐเห็นว่าถ้าหากเก็บภาษีการค้าจากรายรับที่บวกพรีเมี่ยมด้วยจะเป็นการเก็บภาษีซ้อนภาษีนั่นเอง ดังนั้นส่วนที่เสียภาษีการค้าจึงเป็นรายรับที่ได้จากการส่งสินค้าข้าวและน้ำตาลออกอย่างแท้จริง (26)

จากหลักการยกเว้นภาษีการค้าด้วยเหตุผลต่าง ๆ บางกรณีย่อมก่อให้เกิดผลต่อผู้ได้รับการยกเว้นไปในทางที่ไม่ดี ถ้าการยกเว้นนั้นไม่ได้ปฏิบัติอย่างทั่วถึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม และขาดเหตุผล หรือมีบทบัญญัติที่ออกมาโดยไม่จำเป็นหรือซับซ้อนโดยใช่เหตุ เช่น การกำหนดยกเว้นไม่เก็บภาษีการค้าจากผู้ที่มีรายรับต่ำกว่า 2,000 บาท มีผลให้ผู้ที่ประกอบการค้าที่มีรายรับต่างกันเพียง 1 บาท จะมีรายรับสุทธิต่างกันอย่างมากมาย กล่าวคือ คนที่มีรายรับ 1,999 บาท จะไม่ต้องเสียภาษี แต่ถ้ามีรายรับมากกว่าคนแรกเพียง 1 บาท และสมมติเสียภาษี 10 % ดังนั้นคนหลังจะต้องเสียภาษี 200 บาท ทำให้รายได้แท้จริงลดไปถึง 199 บาท (27) ซึ่งจะมีผลต่อไปถึงการทำให้ผู้ประกอบการไม่คิดจะทำรายได้ให้มากกว่า 1,999 บาท เนื่องจากจะต้องเสียภาษีหรืออาจเป็นเหตุให้ผู้ประกอบการค้านั้นคิดหาทางให้ได้รายได้มากกว่าขีดจำกัดนี้มาก ๆ

---

(26) ไกรยุทธ ธีรตยาคีนันท์ , " ภาษีการค้าของไทย ," หนังสืออ่านประกอบวิชาเศรษฐศาสตร์ (กรุงเทพ ฯ : โรงพิมพ์อักษรสัมพันธ์ , 2520) , หน้า 261 .

(27) เรื่องเดียวกัน , หน้า 263 .

เพื่อให้คุ้มกับจะต้องเสียภาษีการค้า แต่ในกรณีนี้ไม่ว่ารัฐบาลจะกำหนดขีดจำกัดของรายได้ในวงเงินเท่าไรก็ตามเพื่อที่จะยกเว้นโดยมีเหตุผลว่าเพื่อช่วยเหลือคนจนที่มีรายได้ต่ำ ก็ไม่อาจที่จะหลีกเลี่ยงเกี่ยวกับปัญหานี้ได้ นอกจากจะไม่มีการยกเว้นเสียเลย ดังนั้นจึงย่อมต้องมีผู้เสียเปรียบอยู่เสมอ

ในบางกรณีการยกเว้นก็ก่อให้เกิดปัญหาการออกบทบัญญัติที่ซ้ำซ้อน โดยที่ผู้ที่ไม่ต้องเสียภาษีอยู่แล้วก็ยังมีบทบัญญัติมาช่วยให้ไม่ต้องเสียภาษีอีก เช่น ในกรณีที่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับผู้มีรายได้ต่ำกว่า 2,000 บาท ไม่ต้องเสียภาษีดังได้พิจารณาแล้วข้างต้นนั้น ยังมีบทบัญญัติที่ยกเว้นให้สำหรับผู้ที่เสียภาษีในเดือนใดไม่ถึง 15 บาท ก็ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเลย ซึ่งจะเห็นว่าเป็นการช่วยเหลือที่ซ้ำซ้อนโดยไม่จำเป็น (28)

ส่วนรายรับที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีนั้น หมายถึง เงิน ทรัพย์สิน หรือมูลค่าของผลิตภัณฑ์และวัตถุพลอยได้ หรือประโยชน์ที่เกิดขึ้นจากการประกอบการค้าทั้งในและนอกราชอาณาจักร ทั้งที่ได้รับชำระแล้ว และที่พึงได้รับ เช่น ในกรณีการขายเชื่อก็ให้ถือว่าเป็นรายรับด้วย (29)

นอกจากนี้ในบางกิจการ เช่น โรงรับจำนำ ประกันภัย และประกันชีวิต โรงเลื่อย โรงสีข้าว การธนาคาร จะมีรายรับก่อนสุทธิที่เป็นดอกเบี้ย เบี้ยพรีเมี่ยม และค่าตอบแทนทุกชนิดที่แต่ละกิจการได้รับ ก็ถือว่าเป็นรายรับก่อนสุทธิซึ่งจะต้องเสียภาษี

แม้ว่าจะได้มีการให้ความหมายของรายรับก่อนสุทธิเพื่อคำนวณภาษีดังกล่าวแล้วก็ตาม แต่ในเวลาคำนวณจริง ๆ สำหรับการค้าบางทอดที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมาย ก็ต้องอาศัยรายรับสมมติมาคำนวณ ทั้งนี้เพื่อสะดวกในการจัดเก็บนั่นเอง โดยกฎหมายได้มีการสมมติรายรับจากมูลค่าของสินค้าที่ทำการสั่งเข้าหรือส่งออก เพื่อใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีการค้าโดยเก็บพร้อมกับภาษีขาเข้าหรือขาออกแล้วแต่กรณี หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ กรมศุลกากรได้คำนวณภาษีการค้าจากสินค้านำเข้าด้วยวิธีการคิดราคาสินค้านำเข้าที่เป็นราคา c.i.f. (คือราคาต้นทุนรวมค่าประกันภัยและค่าขนส่ง) บวกเงินอากรขาเข้าเป็นฐานแรกในการคำนวณหลังจากนั้นคูณด้วยอัตรากำไรของ

---

(28) เรื่องเดียวกัน , หน้า 264 – 65 .

(29) ไพจิตร โรจนวานิช , เรื่องเดิม , หน้า 302 .

สินค้านั้นก็จะเป็นฐานเพื่อนำไปคูณกับอัตราภาษีการค้าที่กำหนดไว้ ผลลัพธ์ก็จะเป็นจำนวนภาษีการค้าที่จะต้องนำส่งให้กรมสรรพากร

จากหลักการดังกล่าวข้างต้นจะสังเกตเห็นได้ว่ากฎหมายไม่ได้คำนึงถึงรายรับว่าจะเกิดขึ้นจริงหรือไม่ และไม่ได้คำนึงถึงข้อแตกต่างระหว่างรายรับของผู้สั่งเข้าและผู้ส่งออก กล่าวคือในกรณีของผู้สั่งเข้านั้นอาจจะขายสินค้าไม่ได้เลย รายรับของเขาจึงยังไม่เกิดขึ้น เขาต้องเสี่ยงต่อการขาดทุน โดยต้องเสียค่าใช้จ่ายในการสั่งเข้าและค่าภาษีการค้าไปโดยยังไม่แน่ว่าสินค้าที่สั่งเข้ามานั้นจะขายออกหรือไม่ ส่วนผู้ส่งออกนั้นส่วนมากจะต้องมีสัญญาซื้อขายจากต่างประเทศเข้ามาแล้วจึงจะส่งออกไป จึงเป็นสิ่งที่แน่ว่าสินค้านั้น ๆ ได้มีการซื้อขายเกิดขึ้นแล้ว ผู้ส่งออกย่อมได้รับรายได้แน่ไม่เร็วก็ช้า การเสี่ยงของผู้ส่งออกจึงน้อยกว่า ดังนั้นจะเห็นได้ว่าการกำหนดภาษีการค้าจากรายรับสุทธิที่เกิดจากการสมมติเช่นนี้ย่อมก่อให้เกิดการไม่ยุติธรรมระหว่างผู้ส่งออกและผู้สั่งเข้า แต่ก็อาจเป็นได้ว่าที่รัฐบาลไม่คำนึงถึงข้อแตกต่างระหว่างผู้ประกอบการค้าทั้ง 2 อย่างนี้ก็เนื่องด้วยไม่เห็นความสำคัญของการสั่งสินค้าเข้ามา มุ่งแต่จะส่งเสริมสินค้าขาออกมากกว่า จึงไม่ได้มีการแก้ไขข้อบกพร่องนี้แต่อย่างใด ถึงแม้ว่าจะมีบทบัญญัติที่อ้างว่าเพื่อช่วยเหลือผู้สั่งเข้าและส่งออกที่ต้องไปยืมเงินมาเพื่อเสียค่าภาษีให้ก่อนวันที่จะต้องเสียจริง โดยการได้รับส่วนลด 2 % ของระดับภาษีที่เสียก็ตาม แต่เมื่อพิจารณาอย่างละเอียดถึงภาวะที่มีการผลักภาระภาษีแล้ว ผู้สั่งเข้าและส่งออกที่ต้องเสียภาษีย่อมต้องผลักภาระภาษีไปให้แก่ผู้บริโภคพร้อมดอกเบี้ยที่ไปกู้ยืมเงินมาชำระไปด้วยแล้ว ถ้าเหตุการณ์นี้เกิดขึ้นจริง การให้ส่วนลดนี้ก็หาได้ช่วยลดภาระดอกเบี้ยแก่ผู้ไปกู้ยืมเงินมาเพื่อเสียภาษีล่วงหน้าแก่รัฐก่อนที่จะมีรายรับจริงจากการขายสินค้านั้นแต่อย่างไร กลับเป็นการก่อให้เกิดการเสียเปรียบแก่ผู้ประกอบการบางประเภทที่ไม่ได้รับส่วนลดนี้

ข. อัตราภาษีการค้า ในการจัดเก็บภาษีการค้ารัฐอาจจะต้องประสบกับปัญหาในการเลือกใช้อัตราภาษีการค้าแบบใดจึงจะเหมาะกับภาวะการเศรษฐกิจ และให้บรรลุความสำเร็จตามจุดมุ่งหมายที่ได้ตั้งไว้ ทั้งนี้เพราะว่าในการเลือกใช้อัตราภาษีในแต่ละประเภทนั้นนอกจากจะต้องพิจารณาถึงฐานที่จะใช้ดังที่เคยกล่าวมาแล้ว การจัดเก็บภาษีการค้าในอัตราที่สูงหรือต่ำแล้วยังจะต้องพิจารณาอีกว่าควรจะใช้ภาษีในลักษณะใด เพราะอัตราภาษีในแต่ละแบบย่อมก่อให้เกิดผลต่อรายได้ของภาษี การบริหารการจัดเก็บ ตลอดจนผลทางเศรษฐกิจที่แตกต่างกันไป ลักษณะของอัตราภาษีอาจแบ่งได้เป็น 2 แบบ คือ

(1) อัตราภาษีที่เป็นอัตราเดียว (uniform rate) เป็นการจัดเก็บภาษีโดยใช้อัตราเดียวกันหมด ในแต่ละประเภท ไม่มีการยกเว้น ซึ่งการจัดเก็บภาษีโดยวิธีนี้จะทำให้รายได้สูงโดยใช้อัตราภาษีที่ต่ำกว่า เพราะฐานของภาษีใหญ่มากเมื่อเทียบกับอัตราแบบอื่น นอกจากนั้นยังเป็นการง่ายในการจัดเก็บเพราะเก็บในอัตราเดียวกันตลอด ทำให้ราคาสินค้าทุกชนิดเพิ่มขึ้นเท่ากันหมด ประชาชนจึงไม่เปลี่ยนการบริโภค จึงทำให้มีลักษณะความเป็นกลาง (Neutrality) ซึ่งไม่ก่อให้เกิดผลเสียต่อภาวะเศรษฐกิจ ดังนั้นถ้าหากว่ารัฐบาลมุ่งจะจัดเก็บโดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อลดการบริโภคหรือเพื่อหารายได้เข้ารัฐ ก็ควรจะจัดเก็บภาษีในอัตราแบบนี้ จะทำให้ทุกคนไม่อาจที่จะเปลี่ยนการบริโภคไปบริโภคสินค้าอื่นแทน ถ้าหากว่ามีอัตราสูงก็จะเป็นการลดการบริโภคได้ อย่างไรก็ตามการจัดเก็บโดยวิธีนี้ก็มีข้อเสียตรงที่ว่าทำให้รัฐไม่อาจใช้เป็นเครื่องมือในการส่งเสริมหรือลดการผลิต หรือการบริโภคในสินค้าและบริการได้ นอกจากนั้นยังขาดหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้ซื้อสินค้าทุกคน กล่าวคือ คนรวยหรือคนจนก็ต้องเสียภาษีเท่ากันเมื่อบริโภคสินค้ามูลค่าเท่ากัน ทำให้คนจนต้องเสียภาษีมากกว่าคนรวยเมื่อเปรียบเทียบภาษีต่อรายได้ของแต่ละคน

(2) อัตราภาษีที่แตกต่างกัน (differentiated rate) เป็นการจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการแต่ละชนิดในอัตราที่แตกต่างกัน ซึ่งจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมขึ้นสำหรับผู้ซื้อส่วนมากจะอยู่ในฐานะที่แตกต่างกัน นอกจากนั้นยังทำให้รัฐบาลใช้เป็นเครื่องมือในการจำกัดการบริโภคหรือส่งเสริมการผลิต โดยเก็บภาษีจากสินค้าที่ต้องการส่งเสริมในอัตราที่ต่ำ และเก็บภาษีในอัตราที่สูงสำหรับสินค้าที่รัฐบาลต้องการจำกัดการบริโภค เช่น เครื่องสำอาง , และของฟุ่มเฟือยต่าง ๆ แต่ก็อาจจะก่อให้เกิดผลเสียในแง่ที่ว่าเป็นการยุ่งยากในการบริหารจัดเก็บเพราะต้องพิจารณาว่าสินค้าใดควรจะจัดเก็บในอัตราเท่าใด นอกจากนั้นยังอาจก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงการจัดสรรการใช้ทรัพยากรของสังคมไปในทางดีหรือเลวลงก็ได้ ถ้าหากว่าการใช้ทรัพยากรในขณะนั้นเป็นไปอย่างเหมาะสมอยู่แล้ว ก็จะเป็นผลเสีย เมื่อมีการเก็บภาษีในอัตราที่ต่างกันก็จะทำให้เกิดการปรับปรุงการผลิต การทำงาน การบริโภคของทั้งผู้ผลิตและผู้บริโภค จึงทำให้การจัดสรรการใช้ทรัพยากรเปลี่ยนไป ซึ่งถ้าหากว่าผู้ใดเป็นฝ่ายปรับตัวได้เร็วก็จะได้รับประโยชน์ แต่ถ้าหากฝ่ายใดปรับตัวได้ช้าหรือไม่อาจปรับตัวในการผลิตหรือการบริโภคได้ก็ย่อมจะต้องเป็นฝ่ายเสียเปรียบดังนี้เป็นต้น ยิ่งไปกว่านั้น อาจเปิดโอกาสให้ผู้ผลิตบางกลุ่มรวมหัวกันใช้อิทธิพลบีบบังคับให้นักการเมืองหรือรัฐบาลเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีในลักษณะที่เป็นคุณประโยชน์แก่ตน

ตารางที่ 5 บัญชีอัตราภาษีการค้า

ประเภทการค้า	รายการที่ประกอบการค้า	ผู้ประกอบการค้าที่มีหน้าที่เสียภาษีการค้า	อัตราภาษีร้อยละของรายรับ	
			2504	2516
1. การขายของ	การขายสินค้าชนิดดังต่อไปนี้			
	ชนิดที่ 1			
	(ก) สินค้าและวัตถุพลอยได้นอกจากที่ระบุใน(ข) และ(ค) หรือในชนิดที่ 2 ถึงชนิด 8 หรือในประเภทการค้าอื่นแล้ว	ผู้นำเข้าหรือผู้ผลิต	5.0	7.0
	(ข) ผลิตภัณฑ์และวัตถุพลอยได้จากการสีข้าวหรือเลื่อยไม้เฉพาะที่นำเข้าในราชอาณาจักร	ผู้นำเข้า	2.0	5.0
	(ค) สินค้า ที่ระบุในชนิด 8 เฉพาะที่นำเข้าในราชอาณาจักร	"	–	1.5
	(ง) สินค้าและวัตถุพลอยได้ตาม(ก) ซึ่งผู้ผลิตไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีตาม(ก)	ผู้ส่งออก	2.0	2.0
	ชนิดที่ 2			
	(ก) ตู้เย็น ตู้ทำความเย็น เครื่องปรับอากาศ เครื่องแปรอากาศ เครื่อ งทำให้อากาศบริสุทธิ์หรือสินค้าที่เรียกชื่ออย่างอื่นอันมีลักษณะทำนองเดียวกัน	ผู้นำเข้าหรือผู้ผลิต	12.0	15.0
	(ข) เครื่องนวดเป่า บดหรืออบ เครื่องซักผ้า ดูดฝุ่น ถูหรือขัดพื้น เครื่องหุง ต้ม หรือปิ้ง เตาหรือเตาอบ หรือเครื่องใช้อย่างอื่นซึ่งใช้กับไฟฟ้า น้ำมันเชื้อเพลิง	ผู้นำเข้าหรือผู้ผลิต	12.0	15.0
	(ค) นาฬิกา	"	12.0	15.0
	(ง) เครื่องรับโทรทัศน์ เครื่องรับวิทยุ เครื่องเล่นจานเสียง เล่นเทปอัดเสียง บันทึกเสียง ขยายเสียงหรือปรับเสียง จานเสียง เทปอัดเสียงหรือสินค้าที่เรียกชื่ออย่างอื่นอันมีลักษณะทำนองเดียวกัน	"	12.0	15.0

ตารางที่ 5 บัญชีอัตราภาษีการค้า

ประเภทการค้า	รายการที่ประกอบการค้า	ผู้ประกอบการค้าที่มีหน้าที่เสียภาษีการค้า	อัตราภาษีร้อยละของรายรับ	
			2504	2516
	ทั้งนี้ไม่รวมถึงเครื่องรับวิทยุที่มีหลอดไม่เกิน 4 หลอด หรือมีแทรนซิสเตอร์อันต้องเสียภาษีตามอัตราในชนิด 1			
	(จ) เครื่องดนตรี ทั้งนี้ไม่รวมถึงเครื่องดนตรีพื้นเมืองอันต้องเสียภาษีตามอัตราในชนิด 1	ผู้นำเข้าหรือผู้ผลิต	12.0	15.0
	(ฉ) กล้องถ่ายภาพยนต์หรือถ่ายรูป เครื่องอัดหรือถ่ายรูปหรือเอกสาร เครื่องฉายภาพหรือภาพยนต์ เครื่องม้วนหรือตัดต่อฟิล์ม เครื่องอัดลาง ขยาย หรือพิมพ์รูปเอกสารหรือภาพยนต์ ฟิล์มหรือสิ่งอื่นที่ใช้อัดหรือถ่ายรูปเอกสารหรือภาพยนตร์ซึ่งยังมิได้ใช้อัดหรือถ่าย ทั้งนี้ไม่รวมถึงเครื่องเอกซ์เรย์และฟิล์มที่ใช้กับเครื่องเอกซ์เรย์อันต้องเสียภาษีตามอัตราในชนิด 1	"	12.0	15.0
	(ช) สิ่งอุปกรณ์ ส่วนประกอบหรือส่วนใดส่วนหนึ่งของสินค้าตาม (ก) (ข) (ค) และ (ฉ) สินค้าตาม (ก) ถึง (ข) ซึ่งใช้เป็นเครื่องใช้ในการแพทย์ และรัฐมนตรีอนุมัติให้เสียภาษีตามอัตราในชนิดที่ 1	"	12.0	15.0
	(ซ) แป้งหอม ลิปสติค ยาทาเล็บ ยาล้างเล็บ ยายอมผม น้ำมันใสผม ครีมโกนหนวด ครีมลางหน้า เครื่องสำอางอื่น เครื่องเสริมสวย หรือสิ่งใด ๆ อันมีลักษณะทำนองเดียวกัน เครื่องหอม น้ำหอม น้ำมันหอม หัวน้ำหอม หัวน้ำมันหอม ทั้งนี้ไม่รวมถึงหัวน้ำหอมและหัวน้ำมันหอมในสภาพที่ใช้ได้เฉพาะในการผลิตสินค้าอันต้องเสียภาษีตามอัตราในชนิด 1	"	—	20.0
	ชนิดที่ 3			
	(ก) โคมไฟฟ้า พัดลมหรือเตาร์ดซึ่งใช้กับไฟฟ้า	"	10.0	15.0
	(ข) รถจักรยานยนตร์หรือเครื่องยนตร์ที่ใช้	"	10.0	12.0

ประเภทการค้า	รายการที่ประกอบการค้า	ผู้ประกอบการค้าที่มีหน้าที่เสียภาษีการค้า	อัตราภาษีร้อยละของรายรับ	
			2504	2516
	ติดกับรถจักรยาน			
	ชนิด 4			
	(ก) รถยนต์	ผู้นำเข้าหรือผู้ผลิต	20.0	40.0
	(ข) รถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน	"	20.0	40.0
	ชนิด 5			
	(ถูกยกเลิกภาษีการค้าตามประกาศคณะปฏิวัติ แก้ไขเพิ่มเติม พ.ร.บ. สุรา พ.ศ.2493)			
	ชนิด 6			
	สมุด เอกสารหรือสิ่งตีพิมพ์	ผู้ขายทอดแรก	2.5	1.5
	ชนิด 7			
	(ก) ทองคำ ทองคำขาว ทองขาว เงิน นาก สวนผสมของวัตถุดังกล่าว สินค้าที่ทำด้วยวัตถุดังกล่าว รวมทั้งสิ่งทำเทียมวัตถุหรือสินค้าดังกล่าวด้วย	ผู้ขายทุกทอด	3.0	3.0
	(ข) เพชร พลอย ทับทิม มรกต บุษราคัม โกเมน โอปอล นิล เพทาย ไพฑูรย์ หยก ไข่มุก อัญมณีที่มีลักษณะทำนองเดียวกันสินค้าที่ทำด้วยวัตถุดังกล่าว รวมทั้งสิ่งทำเทียมวัตถุหรือสินค้าดังกล่าวด้วย	"	3.0	3.0
	(ค) ของเก่าตามกฎหมายว่าด้วยการค้าของเก่าเฉพาะที่เป็นวัตถุโบราณหรือศิลปวัตถุ	"	3.0	3.0
	ชนิด 8			
	(ก) แร่โลหะหรือสินแร่โลหะทุกชนิด นอกจากมังกานิส แต่ไม่รวมถึงวัตถุประดิษฐ์จากแร่โลหะหรือจากสินแร่โลหะอันต้องเสียภาษีตามอัตราในชนิด 1	ผู้ส่งออก	4.0	4.0
	(ข) ยางแผ่นหรือยางชนิดอื่นอันผลิตขึ้นหรือได้มาจากสวนใดๆ ของต้นยางพารา แร่หรือสินแร่มังกานิสไม่ว่าจะเป็นโลหะหรือโลหะแต่ไม่รวมถึงวัตถุประดิษฐ์จากยาง	"	4.0	4.0

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ประเภทการค้า	รายการที่ประกอบการค้า	ผู้ประกอบการค้าที่มีหน้าที่เสียภาษีการค้า	อัตราภาษีร้อยละของรายรับ	
			2504	2516
	จากแร่หรือสินแร่ดังกล่าวอันต้องเสียภาษีตามอัตราในชนิดที่ 1			
	ชนิด 9			
	(ยกเลิกโดย พ.ร.บ. แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 19 พ.ศ. 2508 มาตรา 23 ใช้บังคับตั้งแต่ 25 ก.ค. 2513 เป็นต้นไป)			
2. โรงสีและโรงเลื่อย	การทำกิจการต่อไปนี้			
	ชนิด 1			
	การสีข้าวจ้าวหรือข้าวเหนียว	ผู้ประกอบกิจการ	3.5	3.5
	ชนิด 2			
	การเลื่อยไม้ทุกชนิด	"	4.0	4.0
3. การสาธารณูปโภค	ยกเลิกโดย พ.ร.บ. แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 19 พ.ศ. 2508 มาตรา 25 ใช้บังคับเดือนภาษี มี.ค. 2509 เป็นต้นไป			
4. การรับจ้างทำของ	การรับจ้างทำของรวมทั้งการขายส่วนประกอบและวัตถุพลอยได้และการให้บริการดังนี้			
	ชนิด 1			
	(ก) การรับพิมพ์ เย็บสมุดเอกสารหรือทำปก	ผู้รับจ้าง	2.0	2.0
	(ข) การรับถ่าย ลาง อัดหรือขยายรูป การทำบล็อก การถ่ายทำ หรือสร้างภาพยนตร์	"	2.0	2.0
	(ค) การปลูกสร้างหรือการก่อสร้างทุกชนิด	"	2 .0	2.0
	(ง) การรับโฆษณาด้วยวิธีการทุกชนิด	"	2.0	2.0
	(จ) การรับตัด ดัด แต่งผมหรือตกแต่งร่างกาย	"	2. 0	2.0
	(ฉ) การรับจ้างทำของอย่างอื่น	"	2.0	2.0
	ชนิด 2			
	การให้บริการในสถานอาบน้ำ นวดหรืออบตัวตามกฎหมายว่าด้วยสถานบริการ	ผู้ประกอบกิจการ		5.0
5. การให้เช่าทรัพย์สิน	การให้เช่าทรัพย์สินที่มิใช่อสังหาริมทรัพย์	ผู้ให้เช่า	2.5	2.5
6. คลังสินค้า	การทำคลังสินค้า การรับฝากทรัพย์หรือการให้บริการเกี่ยวกับการเก็บสิ่งของต่าง ๆ ในห้องเย็น	ผู้ประกอบกิจการ	2.5	2.5

ประเภทการค้า	รายการที่ประกอบการค้า	ผู้ประกอบการค้าที่มีหน้าที่เสียภาษีการค้า	อัตราภาษีร้อยละของรายรับ	
			2504	2516
7. โรงแรมและภัตตาคาร	การทำกิจการดังต่อไปนี้			
	(ก) ไนท์คลับ หรือ คาบาร์เรย์	ผู้ประกอบกิจการ	10.0	10.0
	(ข) โรงแรม	"	7.5	7.5
	(ค) ภัตตาคาร	"		
	สำหรับรายรับในเดือนภาษีเฉพาะส่วนที่			
	ไม่เกิน 5,000 บาท	"	2.0	2.0
	เกิน 5,000 บาท	"	5.0	5.0
8. การขนส่ง	การรับขนไม่ว่าด้วยวิธีใด ๆ หรือการรับจ้างด้วยยานพาหนะ	ผู้รับจ้าง	0.5	0.5
9. โรงรับจำนำ	การรับจำนำตามกฎหมายว่าด้วยโรงรับจำนำ	ผู้ประกอบกิจการ	2.5	2.5
10. นายหน้าและตัวแทน	การรับทำการเป็นนายหน้าตัวแทน ผู้ทอดตลาด หรือรับจัดธุรกิจให้ผู้อื่น นอกจากที่ระบุไว้ในประเภทการค้าอื่นแล้ว	นายหน้า ตัวแทน ผู้ทอดตลาดหรือผู้ให้บริการ	5.5	5.5
11. การค้าของสังหาริมทรัพย์	การขายของสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร	ผู้ขาย	3.5	3.5
12. ธนาคาร	การออมสินที่มิใช่ของรัฐบาล การธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือกิจการของผู้ที่ประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ เช่น ให้กู้ยืมเงิน ค้ำประกันแลกเปลี่ยนเงินตรา ออกซื้อหรือขายตั๋วเงินหรือรับส่งเงินไปต่างประเทศ ด้วย วิธีต่าง ๆ รวมทั้งกิจการโพยก๊วนหรือฮวยตั๋ว			
	ชนิด 1 ดอกเบี้ย ส่วนลด ค่าธรรมเนียมหรือค่าบริการที่	ผู้ประกอบกิจการ	2.5	2.5
	ชนิด 2 กำไรก่อนหักรายจ่ายใด ๆ จากการแลกเปลี่ยนหรือซื้อขายเงินตรา การออกซื้อหรือขายตั๋วเงินหรือการส่งเงินไปต่างประเทศ	"	10.5	10.5
13. ประกันภัย	การทำกิจการดังต่อไปนี้			
	ชนิด 1 การรับประกันชีวิต	ผู้รับประกันภัย	2.5	2.5
	ชนิด 2 การรับประกันภัยอย่างอื่น	"	3.0	3.0

ที่มา : กรมสรรพากร

เมื่อพิจารณาจากบัญชีอัตราภาษีการค้าของประเทศไทย จะเห็นได้ว่าอัตราภาษีที่จัดเก็บจากสินค้าแต่ละชนิดนั้นจะแตกต่างกันไป จึงอาจจะกล่าวได้ว่ามีการจัดเก็บแบบอัตราที่แตกต่างกัน และเมื่อเปรียบเทียบอัตราภาษีระหว่างประมวลรัษฎากรแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 18 พ.ศ. 2504 กับภาษีที่จัดเก็บในอัตราใหม่ในปี 2516 จะเห็นว่ามีสินค้าบางชนิดที่เปลี่ยนแปลงอัตราไปในทางสูงขึ้นกว่าเดิม บางอย่างก็คงเดิม บางอย่างยกเลิกการจัดเก็บ เช่น สินค้าชนิด 5 (ได้แก่ วิสกี้,บรั่นดี,รัม, ไวน์ หรือสุราอย่างอื่นนอกจากสุราขาวและเบียร์อันต้องเสียภาษีตามอัตราในชนิด 1) และชนิด 9 (เช่น สินค้าที่ไม่ใช่สินค้าสำเร็จรูปหรือสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวงซึ่งขายให้แก่โรงงานตามกฎหมายว่าด้วยโรงงานสำหรับใช้เป็นวัตถุเพื่อผลิตขายต่อไป) ของบัญชีหนึ่ง ที่เก็บจากประเภทการขายของ สินค้า ที่เก็บเพิ่มขึ้นนั้นเพิ่มในอัตราที่ไม่สูงนัก และเป็นสินค้าฟุ่มเฟือย เช่น รถยนต์ และคอนช้างฟุ่มเฟือย ส่วนกิจการที่ไม่ได้มีการเพิ่มการจัดเก็บแต่สมควรจะได้มีการเก็บภาษีในอัตราสูงมาก ๆ ก็คือ ประเภทโรงแรมและภัตตาคาร ซึ่งเป็นกิจการที่ไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อเศรษฐกิจของประเทศแต่อย่างใด และยังมีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีเป็นจำนวนมากด้วย

อาจพิจารณาเพิ่มเติมถึงเหตุผลของการใช้อัตราภาษีที่แตกต่างกัน ทั้งนี้ส่วนหนึ่งเนื่องจากสินค้าที่ทำการค้าขายมีเป็นจำนวนมากมายหลายชนิด และส่วนมากก็ถูกเก็บภาษีในลักษณะที่แตกต่างกัน จึงควรจะคำนึงถึงเหตุผลของความแตกต่างกันของสินค้า สินค้าบางอย่างมีความจำเป็นต่อผู้บริโภคทั้งที่มีฐานะยากจนและร่ำรวย เช่น อาหารที่อยู่ เครื่องนุ่งห่ม ดังนั้นจึงควรเก็บภาษีการค้าจากสินค้าเหล่านี้ในอัตราที่ต่ำกว่าสินค้าฟุ่มเฟือย เช่น เครื่องดองของมึนเมาต่าง ๆ ทั้งที่ผลิตในประเทศและที่สั่งเข้ามา จึงต้องเสียในอัตรา 30 % ส่วนเหล้าโรง และเบียร์เสียในอัตราเพียง 7 % เครื่องรับโทรทัศน์เสียในอัตรา 15 % สินค้าบางชนิดแม้เป็นประเภทเดียวกันแต่ขนาดต่างกันก็เสียภาษีต่างกัน เช่น วิทยุขนาดใหญ่เสีย 15 % แต่ถ้าขนาดเล็กเสีย 7 % นอกจากนั้นยังอาจจะแตกต่างกันตามขนาดของความฟุ่มเฟือยด้วย เช่น เครื่องสำอางทุกชนิดเสีย 20 % กล้องถ่ายรูปเสีย 15 % รถยนต์ เสีย 40 %

ในบางกรณีรัฐก็เก็บโดยพิจารณาถึงเหตุผลของรายรับที่แตกต่างกัน เช่น รายรับก่อนหักรายจ่ายของกิจการภัตตาคารกับกิจการโรงแรม โดยเก็บจากโรงแรมในอัตรา 7.5 % ซึ่งสูงกว่าเก็บจากภัตตาคาร (ซึ่งเสีย 5 %) ถ้าหากจะอธิบายในแง่ของความแตกต่างกันในด้านรายรับก่อนสุทธิระหว่างกิจการทั้ง 2 แล้วก็ทำให้ดูเหมือนว่ากิจการโรงแรมนั้นมีรายได้ดีกว่ากิจการภัตตาคาร

เสมอไป จึงถูกเก็บภาษีมากกว่า หรือพิจารณาในอีกแง่หนึ่งว่าเป็นเพราะภัตตาคารนั้นมีความจำเป็นกว่ากิจการโรงแรม ซึ่งก็ไม่น่าจะใช่เหตุผลที่ดีพอ เพราะถ้าคิดถึงความจำเป็นจริง ๆ แล้ว โรงแรมซึ่งเป็นที่สำหรับอาศัยพักแรมสำหรับผู้ที่ต้องเดินทางไปทำธุรกิจต่างจังหวัด ซึ่งมีความจำเป็นมากจะต้องไปเช่าห้องพักตามโรงแรม ส่วนภัตตาคารนั้นน่าจะเป็นกิจการที่ถือว่าไม่จำเป็นมากกว่า เพราะส่วนมากคนเข้าภัตตาคารก็เพื่อต้องการอาหารดี ๆ ตนตรีเพราะ ๆ ซึ่งถ้าหากว่าจะรับประทานอาหารเพื่อไม่ให้หิวเฟือยก็อาจจะหาได้ตามร้านอาหารทั่วไปที่ไม่แพงนัก ประกอบกับกิจการโรงแรมนั้นอาจจะเป็นที่พักของคนทั่วไปทั้งที่มีฐานะปานกลางหรือยากจนตลอดไปจนถึงผู้ที่ร่ำรวย (ซึ่งส่วนมากก็จะพักโรงแรมดี ๆ) ดังนั้นการเก็บภาษีโรงแรมมากกว่าจึงไม่สมควรนักถ้าพิจารณาถึงด้านประโยชน์หรือความจำเป็นโดยส่วนรวม นอกจากนั้นแทนที่จะเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าสำหรับโรงแรมเพราะผู้มาใช้บริการมีฐานะต่าง ๆ แต่อาจมีความจำเป็นเหมือนกันในกรณีที่อยู่อาศัยเพื่อค้างแรม แต่กลับไปเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าจากกิจการภัตตาคาร กล่าวคือเก็บภาษีกิจการภัตตาคารที่มีรายรับก่อนสุทธิเท่ากับหรือน้อยกว่า 5,000 บาทในอัตรา 2 % ส่วนรายรับก่อนสุทธิที่เกิน 5,000 บาท เสีย 5 % ดังนี้เป็นต้น การเก็บภาษีจากผู้ประกอบการบริการในอัตราที่ต่ำกว่าผู้ประกอบการผลิตและขายสินค้าก็เนื่องด้วยเหตุผลเดียวกับที่กล่าวแล้วข้างต้น

เหตุผลของการเก็บภาษีการค้าในอัตราที่แตกต่างกันอีกประการหนึ่งก็คือ เนื่องมาจากขั้นตอนของการจัดเก็บสินค้าที่ถูกจัดเก็บภาษีในทุกขั้นตอน เช่น การเก็บภาษีจากทองคำ และเครื่องประดับที่ฟุ่มเฟือยอื่น ๆ เช่น โทรทัศน์ พัดลม ซึ่งเก็บจากผู้ขายเพียงทอดเดียวจึงเก็บในอัตราสูงถึง 15 % แต่ถ้าพิจารณาถึงการผลักภาระภาษีแล้ว แม้จะเป็นสินค้าที่เก็บในอัตราต่ำแต่ก็ไม่ได้หมายความว่าผู้ที่ซื้อสินค้านี้จะแบกภาระที่ต่ำกว่าสินค้าที่ถูกเก็บภาษีในอัตราที่สูง จึงต้องพิจารณาถึงขั้นตอนหรือขบวนการผลิตด้วยว่ากว่าสินค้านั้น ๆ จะตกมาถึงมือผู้บริโภคคนสุดท้ายจะต้องผ่านขบวนการผลิตกี่ทอด

ส่วนกิจการค้าแร่ของผู้ที่ส่งออกจะถูกเก็บภาษี 4 % ในขณะที่ผู้สั่งแร่เข้ามาจะเสียเพียง 1.5 % เท่านั้น ทั้งนี้ก็เนื่องจากรัฐบาลต้องการส่งเสริมการผลิตในกิจการหลังมากกว่ากิจการแรก เพื่ออนุรักษ์แร่ธาตุที่มีจำนวนน้อยไม่ให้หมดไป นอกจากนั้นรัฐบาลยังอาจกำหนดอัตราภาษีที่ต่ำสำหรับกิจการที่รัฐบาลต้องการส่งเสริมการผลิตและการส่งออก เช่น อุตสาหกรรมภาพยนต์ไทย โดยเก็บภาษีจากเทปอัดเสียง ฟิล์มภาพยนต์ เสีย ในอัตรา 3.5 ถึง 3.0 % เครื่อง

ดนตรีพื้นเมืองที่ผลิตในประเทศเสีย 7 % ซึ่งต่ำกว่าเครื่องดนตรีสากลทั้งที่ผลิตในประเทศและที่สั่งเข้ามาโดยเสียในอัตรา 15 % สินค้าที่รัฐบาลต้องการส่งเสริมให้เป็นอุตสาหกรรมที่มีความเข้มแข็งสามารถจะสู้กับสินค้าที่สั่งเข้ามาจากต่างประเทศได้ รัฐบาลจึงเก็บภาษีจากรถยนต์นั่งและโดยสารที่นั่งไม่เกิน 10 คน ที่ผลิตในประเทศเสีย 30 % ถ้าสั่งเข้ามาเสีย 40 % หรือเพื่อส่งเสริมสินค้าออกก็เก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า (เช่น 2 %) สินค้าชนิดเดียวกันแต่สั่งเข้ามาขายในประเทศซึ่งเก็บในอัตรา 3 หรือ 7 %

สำหรับสินค้าที่มีความจำเป็นแก่บุคคลส่วนมาก เช่น บริการขนส่งสาธารณะนั้น คนส่วนมากซึ่งอยู่ในฐานะยากจนต้องใช้บริการนี้ทั้งโดยตรงและโดยผ่านการขนสินค้า ดังนั้นเมื่อพิจารณาถึงภาระที่บุคคลเหล่านี้ต้องเสียจึงเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำมาก เพียง 0.5 % เท่านั้น (30)

อย่างไรก็ตาม เหตุผลดังกล่าวข้างต้นนั้นอาจไม่ถูกต้องเสมอไปนัก ทั้งนี้เพราะอัตราภาษีต่าง ๆ นั้นอาจจะเปลี่ยนแปลงไปได้ตามภาวะการณ์ทางเศรษฐกิจการเมือง เนื่องด้วยคุณสมบัติของการใช้อัตราภาษีที่ต่างกันนี้อำนวยให้ผู้มีอำนาจทางการเมืองสามารถเปลี่ยนแปลงอัตราไปในทางที่เป็นประโยชน์ต่อตนเองหรือพรรคพวกของตนก็ได้ จึงทำให้มีทั้งผลดีและผลเสียควบคู่กันไป นอกจากนั้นในบางครั้งเป็นการยากที่จะกำหนดว่าสินค้าใดเป็นสินค้าจำเป็นหรือสินค้าฟุ่มเฟือย เป็นผลให้อัตราภาษีที่ถูกกำหนดโดยขาดหลักเกณฑ์ ทำให้นอกจากจะเป็นการยากในการบริหารจัดเก็บแล้วยังทำให้เกิดความไม่ยุติธรรมขึ้นอย่างไม่อาจจะหลีกเลี่ยงได้ สำหรับผู้ที่อยู่ใกล้ขีดแบ่งระหว่างสินค้าจำเป็นและสินค้าฟุ่มเฟือย ดังนั้นเมื่อคำนึงถึงภาระภาษีที่จะตกกับผู้บริโภคสินค้าจำเป็นแล้วการเก็บภาษีในอัตราต่ำจึงนับว่าเป็นเหตุผลที่เหมาะสมเพราะผู้บริโภคซึ่งอยู่ในฐานะยากจนอยู่แล้วจะได้ไม่ต้องรับภาระภาษีมากนัก

เท่าที่กล่าวมาทั้งหมดนี้เพื่อเป็นการทราบถึงประวัติและการวิวัฒนาการของภาษีการค้าและหลักการจัดเก็บภาษีอย่างกว้าง ๆ ในบทต่อไปจะได้กล่าวถึงภาระและผลของการจัดเก็บภาษีการค้า เพราะในการจัดเก็บภาษีนี้ผู้เสียภาษีคนแรกนั้นอาจจะไม่ใช่ผู้แบกภาระอย่างแท้จริง ดังนั้นจึงควรที่จะต้องพิจารณาถึงผลที่แท้จริงของการจัดเก็บภาษีด้วยว่าจะตกเป็นภาระแก่ผู้ใด และจะก่อให้เกิดผลสืบเนื่องไปสู่ภาวการณ์ต่าง ๆ อย่างไร

---

(30) เรื่องเดียวกัน , หน้า 267 – 71 .