

แนวทางการแก้ไขภาษีการค้าซ้ำซ้อน

การซ้ำซ้อนเกิดขึ้นตามที่ได้กล่าวมาแล้วจากสาเหตุที่สำคัญคือ การจัดเก็บภาษีการขายจากทุกชั้นตอนแบบทั่วไป (Turnover Tax) ที่ได้ใช้มาก่อนปี พ.ศ. ๒๓๑๐^๑ เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว ประเทศต่าง ๆ ได้นิยมหันมาจัดเก็บภาษีการขายแบบชั้นตอนเดียวในชั้นตอนการผลิต ประเทศไทยเป็นประเทศหนึ่งที่น่าระบบการจัดเก็บภาษีดังกล่าวมาใช้ตั้งแต่ปี พ.ศ. ๒๕๐๔ อันเป็นระบบภาษีการขายที่ศาสตราจารย์ทางวิชาเศรษฐศาสตร์และการคลังที่เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรหลายท่านสนับสนุนให้ใช้ในประ เทศกำลังพัฒนา

อย่างไรก็ตาม ระบบการจัดเก็บภาษีดังกล่าวที่นำมาใช้ในประเทศไทยยังไม่อาจขจัดปัญหาการซ้ำซ้อนให้หมดสิ้นไปได้ เพราะแม้ว่าจะทำการจัดเก็บเพียงทอดเดียว แต่ก็จัดเก็บจากสินค้าหลายๆ ประเภท ตั้งแต่วัตถุดิบ สินค้าขั้นกลาง และสินค้าสำเร็จรูปที่มีการโอนเปลี่ยนมือระหว่างกัน รวมทั้งจัดเก็บจากการนำเข้าและการส่งออกด้วย การซ้ำซ้อนของภาษีการค้าดังกล่าวนี้ มีส่วนทำให้เกิดผลเสียทั้งต่อส่วนรวมและต่อผู้ประกอบการค้าเอง จึงน่าจะพิจารณามาตรการแก้ไขการซ้ำซ้อนดังกล่าวให้หมดสิ้นไป หรือผ่อนคลายให้เบาบางลงดังต่อไปนี้คือ

๑. การแก้ไขการซ้ำซ้อนทั้งหมด อาจกระทำได้ ๒ วิธีคือ
 - ๑.๑ การจัดเก็บภาษีการขายแบบมูลค่าเพิ่ม
 - ๑.๒ การจัดเก็บภาษีการขายในชั้นตอนการขายปลีก
๒. การแก้ไขการซ้ำซ้อนแต่เพียงบางส่วน
 - ๒.๑ การตีความตามประมวลรัษฎากร
 - ๒.๒ การกำหนดตัวผู้เสียภาษีการค้าใหม่
๓. การบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อน

^๑Carl S. Shoup, Public Finance, (Chicago: Aldine Publishing Company, 1969), p. 233.

การแก้ไขการชำรุดทั้งหมด

ภาษีการค้าที่จัดเก็บจากการขายของ มีลักษณะเป็นภาษีการค้าที่จัดเก็บทอดเดียว โดยเก็บจากผู้ผลิตสินค้า และผู้นำเข้าเป็นส่วนใหญ่ ผู้ค้าปลีกในแทบทุกกรณีไม่ต้องเสียภาษีการค้าแต่อย่างใด ดังแสดงในตารางที่ ๑๒

ตารางที่ ๑๒ สถิติการจัดเก็บและจำนวนผู้ประกอบการค้าประเภทการขายของ
ทั่วราชอาณาจักร ประจำปีงบประมาณ ๒๕๒๐

ผู้ประกอบการค้า	จำนวนภาษีที่ จัดเก็บได้ (ล้านบาท)	%	จำนวนผู้ ประกอบการค้า	%
ผู้นำเข้า	๓,๘๓๓.๘	๓๕.๖๘	๕,๘๓๔	๑๓.๘๖
ผู้ส่งออก	๗๑๓.๘	๖.๘๘	๑,๗๘๖	๔.๕๘
ผู้ผลิตและอื่นๆ	๖,๓๗๓.๗	๕๗.๔๓	๓๑,๘๗๐	๘๑.๕๖
รวม	๑๑,๐๒๑.๓	๑๐๐.๐๐	๓๘,๔๙๐	๑๐๐.๐๐

ที่มา : ฝ่ายวิจัยกองวิชาการ กรมสรรพากร

หากจะพิจารณาสัดส่วนการเป็นผู้ประกอบการค้าที่ต้องเสียภาษีการค้าตามระบบการจัดเก็บเดิมจนถึงปัจจุบันแล้ว จะเห็นได้ว่า ผู้ผลิตเป็นผู้ประกอบการค้าที่ต้องรับภาระการเสียภาษีการค้ามากที่สุด คือ ร้อยละ ๕๗.๔๓ รองลงมาคือผู้นำเข้า ซึ่งส่วนใหญ่มักเป็นการนำเข้าของผู้ผลิต ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าผู้ผลิตเป็นกลุ่มของผู้ประกอบการค้าที่น่าจะประสบปัญหาภาษีการค้าชำรุดมากที่สุด ดังนั้นการที่จะพิจารณานำมาตรการต่างๆ ที่จะได้บรรยายต่อไปมาแก้ไขการชำรุดของภาษีการค้า จึงสมควรคำนึงถึงกลุ่มผู้ประกอบการที่ได้รับความเดือดร้อนประกอบด้วย มาตรการต่างๆ ที่จะกล่าวถึงมีดังต่อไปนี้คือ

๑. การจัดเก็บภาษีการค้าแบบมูลค่าเพิ่ม

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ ๒ ว่า ภาษีการค้าอาจจัดเก็บได้หลายแบบคืออาจจัดเก็บเพียงครั้งเดียว ไม่มีการเก็บภาษีการค้าซ้ำอีก หรือ ทำการจัดเก็บครั้ง

หนึ่งแล้ว อาจถูกจัดเก็บซ้ำอีก ถ้าสินค้านั้นได้มีการซื้อขายเปลี่ยนมือกัน ภาษีการขายที่สามารถแก้ไขปัญหาภาษีการค้าซ้ำซ้อนให้หมดไป คือ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ที่นิยมจัดเก็บอยู่ในประเทศกลุ่มตลาดร่วมยุโรป ซึ่งจัดว่าเป็นกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้ว และเป็นระบบการจัดเก็บที่กำลังได้รับการวิพากษ์วิจารณ์อย่างกว้างขวางว่า สมควรนำมาใช้เป็นหลักในการจัดเก็บภาษีการค้าในประเทศไทยหรือไม่ เพราะเป็นระบบการจัดเก็บที่ให้ผลดีในประเทศที่ได้นำมาใช้ ทำให้ประเทศเหล่านี้มีรายได้จากภาษีอากรสูงขึ้น ส่งเสริมการส่งออกซึ่งสินค้าระหว่างประเทศ อันเป็นผลทำให้ภาวะเศรษฐกิจของประเทศในภูมิภาคเหล่านั้นเจริญก้าวหน้าอย่างรวดเร็ว

แนวความคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เกิดขึ้นในปี พ.ศ. ๒๔๖๑ โดยนักอุตสาหกรรมชาวเยอรมัน ชื่อ Von Siemens โดยเสนอต่อรัฐบาลเยอรมันเพื่อใช้แทนภาษีการขายที่จัดเก็บหลายขั้นตอนแบบทั่วไป ประเทศฝรั่งเศสเป็นประเทศแรกที่ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม ในปี พ.ศ. ๒๔๙๑ โดยเริ่มทดลองจัดเก็บในทอดการผลิตก่อน แล้วขยายไปในทอดการขายส่ง และขายปลีกในที่สุด และต่อมาประเทศกลุ่มสมาชิกตลาดร่วมยุโรป ได้ตกลงร่วมกันใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มมาจนถึงปัจจุบัน

ภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายถึง ภาษีการขายที่จัดเก็บในแต่ละขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่าย โดยคำนวณฐานภาษีตามมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอน ในทางทฤษฎี ภาษีมูลค่าเพิ่มอาจจำแนกออกได้เป็น ๓ แบบ โดยถือฐานภาษีเป็นเกณฑ์^๑ คือ

- ๑.๑ แบบมูลค่าผลิตภัณฑ์รวมประชาชาติ (Gross National Product Type)
- ๑.๒ แบบรายได้ (Income Type or Net Nation Product Type)
- ๑.๓ แบบรายจ่ายเพื่อการบริโภค (Consumption Type)

^๑Richard A.-Musgrave, and Peggy B. Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, (United States on America: McGraw-Hill, 1973), pp. 298-313.

๑.๑ แบบมูลค่าผลิตภัณฑ์รวมประชาชาติ เป็นภาษีที่จัดเก็บจากมูลค่าเพิ่มของสินค้าและบริการทุกชนิด และทุกๆทอดจนกว่าสินค้านั้นจะถึงมือผู้บริโภค ซึ่งคำนวณได้จากรายรับของผู้ขายหักด้วยต้นทุนสินค้าที่ซื้อจากผู้ขายคนก่อนๆ ดังนั้นฐานภาษีในแต่ละช่วงการผลิตหรือการจำหน่าย ก็คือ รายได้ขั้นเกิดจากปัจจัยในการผลิต อันได้แก่ ค่าจ้าง ซึ่งเป็นค่าตอบแทนแรงงาน ค่าเช่า เป็นค่าตอบแทนการใช้ทรัพย์สิน ดอกเบี้ย เป็นค่าตอบแทนทุน และกำไร เป็นค่าตอบแทนการลงทุนของผู้ประกอบการ และหมายรวมถึง ค่าเสื่อมราคาด้วย ซึ่งเมื่อรวมกันแล้วก็คือ มูลค่าผลิตภัณฑ์รวมประชาชาตินั่นเอง

๑.๒ แบบรายได้ เป็นการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าสุทธิที่เพิ่มขึ้นในแต่ละทอดซึ่งคำนวณได้โดยนำรายรับจากการขายหักด้วยต้นทุนของสินค้าที่ซื้อมา และค่าเสื่อมราคาในการใช้สินค้าทุน (Capital expenditures on plant and equipment) ซึ่งเป็นมูลค่าเพิ่มขั้นเกิดจาก ค่าจ้าง ค่าเช่า ดอกเบี้ย และกำไร

อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บตามวิธีทั้ง ๒ ข้างต้นเป็นเพียงรูปแบบทางทฤษฎีเท่านั้น ไม่มีการนำมาใช้ในประเทศต่างๆ

๑.๓ แบบรายจ่ายเพื่อการบริโภค ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบนี้ เป็นรูปแบบที่ใช้จัดเก็บอยู่ในปัจจุบัน โดยจัดเก็บเฉพาะรายการที่เป็นการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคเท่านั้น โดยถือมูลค่าเพิ่มจากการบริโภคในแต่ละทอดไม่ว่าจะเป็นการผลิตหรือการขายก็ตาม ฐานภาษีในกรณีนี้เท่ากับ รายรับจากการขายหักด้วยต้นทุนสินค้าที่ซื้อมา และรายจ่ายฝ่ายทุนในการผลิตสินค้าในทุกๆช่วง วิธีการคำนวณที่แตกต่างจากวิธีแบบรายได้ คือ ยอมให้หักรายจ่ายฝ่ายทุนออกทั้งจำนวนในงวดที่ซื้อเข้ามา แต่วิธีแบบรายได้จะยอมให้หักรายจ่ายฝ่ายทุนเฉลี่ยเป็นหลายงวดตามค่าเสื่อมราคาที่ดีออกในแต่ละงวดบัญชี

๑.๑ แบบมูลค่าผลิตภัณฑ์รวมประชาชาติ เป็นภาษีที่จัดเก็บจากมูลค่าเพิ่มของสินค้าและบริการทุกชนิดและทุกๆ หอดจนกว่าสินค้านั้นจะถึงมือผู้บริโภค ซึ่งคำนวณได้จาก รายรับของผู้ขายหักด้วยต้นทุนสินค้าที่ซื้อจากผู้ขายคนก่อนๆ ดังนั้นฐานภาษีในแต่ละช่วงการผลิตหรือการจำหน่าย ก็คือ รายได้อันเกิดจากปัจจัยในการผลิต อันได้แก่ ค่าจ้าง ซึ่งเป็นค่าตอบแทนแรงงาน ค่าเช่า เป็นค่าตอบแทนการใช้ที่ดิน ดอกเบี้ย เป็นค่าตอบแทนทุน และกำไร เป็นค่าตอบแทนการลงทุนของผู้ประกอบการ และหมายรวมถึง ค่าเสื่อมราคาด้วย ซึ่งเมื่อรวมกันแล้วก็คือ มูลค่าผลิตภัณฑ์รวมประชาชาตินั้นเอง

๑.๒ แบบรายได้ เป็นการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าสุทธิที่เพิ่มขึ้นในแต่ละทอดซึ่งคำนวณได้โดยนำรายรับจากการขายหักด้วยต้นทุนของสินค้าที่ซื้อมา และค่าเสื่อมราคาในการใช้สินค้าทุน (Capital expenditures on plant and equipment) ซึ่งเป็นมูลค่าเพิ่มอันเกิดจาก ค่าจ้าง ค่าเช่า ดอกเบี้ย และกำไร

อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บตามวิธีทั้ง ๒ ข้างต้นเป็นเพียงรูปแบบทางทฤษฎีเท่านั้น ไม่มีการนำมาใช้ในประเทศต่างๆ

๑.๓ แบบรายจ่ายเพื่อการบริโภค ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบนี้ เป็นรูปแบบที่ใช้จัดเก็บอยู่ในปัจจุบัน โดยจัดเก็บเฉพาะรายการที่เป็นการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคเท่านั้น โดยถือมูลค่าเพิ่มจากการบริโภคในแต่ละทอดไม่ว่าจะเป็นการผลิตหรือการขายก็ตาม ฐานภาษีในกรณีนี้ เท่ากับ รายรับจากการขายหักด้วยต้นทุนสินค้าที่ซื้อมา และ รายจ่ายฝ่ายทุนในการผลิตสินค้าในทุกๆ ช่วง วิธีการคำนวณที่แตกต่างจากวิธีแบบรายได้ คือ ยอมให้หักรายจ่ายฝ่ายทุนออกทั้งจำนวนในงวดที่ซื้อเข้ามา แต่วิธีแบบรายได้จะยอมให้หักรายจ่ายฝ่ายทุนเฉลี่ยเป็นหลายงวดตามค่าเสื่อมราคาที่ดีออกในแต่ละงวดบัญชี

เพื่อให้ง่ายแก่การเข้าใจ ได้แสดงลักษณะของการคำนวณตามฐานภาษีมูลค่าเพิ่มทั้ง ๓ แบบ
ดังปรากฏในตารางที่ ๑๓

ตารางที่ ๑๓ การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในแต่ละรูปแบบ

(ล้านบาท)

รายการ	อุตสาหกรรม			รวมทั้ง ประเทศ
	ก	ข	ค	
รายรับจากการขาย				
๑. การขายสินค้าเพื่อบริโภค	-	๗๐	๑๕๑	๒๒๑
๒. การขายสินค้าเพื่อผลิตต่อ	๑๒๐	๔๕	-	๑๖๕
๓. การขายสินค้าทุน	-	๑๐๐	-	๑๐๐
๔. รวม	๑๒๐	๒๑๕	๑๕๑	๔๘๖
รายจ่ายของการขาย				
๕. ต้นทุนการซื้อสินค้าเพื่อผลิตต่อ	-	๑๒๐	๔๕	๑๖๕
๖. ค่าเสื่อมราคา	๒๐	๑๕	๑๖	๕๑
๗. ต้นทุนการซื้อสินค้าทุน	-	-	๑๐๐	๑๐๐
๘. รวม	๒๐	๑๓๕	๑๖๑	๓๑๖
ฐานการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มแบบ				
แบบผลิตทั้งหมดรวมประชาชาติ (จากข้อ ๔ ลบ ข้อ ๕)	๑๒๐	๔๕	๑๐๖	๓๒๑
แบบรายได้ (จากข้อ ๔ ลบ ข้อ ๕ และ ข้อ ๖)	๑๐๐	๘๐	๘๐	๒๖๐
แบบรายจ่ายเพื่อการบริโภค (จากข้อ ๔ ลบ ข้อ ๕ และ ข้อ ๗)	๑๒๐	๔๕	๖	๒๒๑

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ว่าจะเป็นแบบใด จะมีตัวตั้งคือ รายรับจากการขายเท่าเทียมกัน เพราะหมายรวมถึงรายรับจากการขายไม่ว่าจะเป็น การขายสินค้าเพื่อบริโภค การขายสินค้าเพื่อผลิตต่อ หรือการขายสินค้าทุนก็ตามส่วนที่แตกต่างกันก็คือ รายการหัก กล่าวคือแบบผลิตภัณฑรวมประชาชาติ ยอมให้นำต้นทุนการซื้อสินค้าเพื่อผลิตต่อมาหักเท่านั้น ในขณะที่แบบรายได้ยอมให้นำทั้งต้นทุนการซื้อสินค้าเพื่อผลิตต่อ และ ค่าเสื่อมราคามาหักออก ส่วนแบบรายจ่ายเพื่อการบริโภค ยอมให้นำทั้งต้นทุนการซื้อเพื่อผลิตต่อและรายจ่ายฝ่ายทุน มาหักออกในงวดที่จัดซื้อเข้ามา ดังนั้นตามแบบนี้ ฐานการคำนวณภาษีในงวดที่มีการซื้อสินค้าทุนเข้ามาจะต่ำมาก ส่วนในงวดที่มีได้มีการจัดซื้อสินค้าทุนเข้ามา ฐานการคำนวณภาษีจะเท่ากับแบบผลิตภัณฑรวมประชาชาติ ในขณะที่แบบรายได้จะค่อย ๆ เฉลี่ยรายจ่ายฝ่ายทุนออกเป็นหลาย ๆ งวด แล้วนำมาหักออกตามรายจ่ายฝ่ายทุนที่เฉลี่ยออกมาในแต่ละงวด ซึ่งในที่สุดแล้ว ผลรวมของฐานภาษีแบบรายได้ ตามระยะเวลาการตัดค่าเสื่อมราคา จะเท่ากับฐานการคำนวณภาษีแบบรายจ่ายเพื่อการบริโภคในระยะเวลาเดียวกัน

ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบรายจ่าย เพื่อการบริโภค เป็นรูปแบบที่นิยมใช้กันในประเทศที่ใช้ภาษีการขายแบบมูลค่าเพิ่ม ซึ่งมีวิธีการคำนวณภาษีได้ ๒ วิธี คือ

๑.๓.๑ คำนวณจากรายการในบัญชี (Accounts Method) วิธีนี้

กำหนดให้ผู้ประกอบการแต่ละรายชำระภาษี โดยคำนวณภาษีจากบัญชีการค้าในแต่ละกิจการ จัดทำซึ่งมีค่าเท่ากับ รายรับที่ได้จากการขายทั้งสิ้นไม่ว่าจะเป็นการขายสินค้าเพื่อการบริโภค สินค้าเพื่อการผลิตต่อ หรือสินค้าทุนก็ตาม หักด้วยต้นทุนจากการซื้อสินค้าเพื่อการผลิตต่อและการซื้อสินค้าประเภททุน แล้วนำฐานภาษีที่คำนวณได้คูณเข้ากับอัตราภาษีที่กฎหมายกำหนด ผลสุทธิออกมาคือ จำนวนภาษีที่ผู้ประกอบการแต่ละรายต้องจ่ายชำระให้กับรัฐบาล ผู้ประกอบการทุกรายจะใช้วิธีคำนวณภาษีแบบเดียวกันในทุกขั้นตอนจนกว่าสินค้าชิ้นนั้นจะถึงมือผู้บริโภค การจัดเก็บภาษีตามวิธีนี้ เป็นการรวมยอดสรุบทงของมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นในแต่ละกิจการ ก่อนที่จะนำมาคำนวณภาษี กล่าวคือ สินค้าที่ผู้ประกอบการซื้อมาเพื่อใช้ในการผลิตและสินค้าทุนที่ซื้อมาใช้ในการผลิตจะไม่ต้องเสียภาษี

๑.๓.๒ คำนวณจากใบกำกับสินค้า (Invoice method) วิธีนี้ผู้เสียภาษี จะคำนวณภาษีจากราคาขายสินค้าที่ได้ขายให้ผู้บริโภคชิ้นหนึ่งก่อน แล้วนำภาษีจำนวนดังกล่าวมาหักออกจากจำนวนภาษีที่ได้จ่ายชำระในการซื้อสินค้าจากขั้นตอนแรกๆ

การจัดเก็บภาษีตามวิธีนี้ เป็นการบังคับให้ผู้ขายแต่ละรายคำนวณภาษีทุกครั้งที่ยังขายออกไป โดยบันทึกไว้ในใบกำกับสินค้าที่ขายดังกล่าว เพื่อเปิดโอกาสให้ผู้ซื้อที่นำไปผลิตต่อ สามารถใช้สิทธิในการขอหักภาษีจำนวนดังกล่าวออกจากภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องจ่ายชำระ นอกจากนี้ ยังเป็นการบังคับทางอ้อมให้ผู้ซื้อสินค้าแต่ละทอดขอใบเสร็จรับเงินจากผู้ขาย อันทำให้รัฐบาลสามารถหาหลักฐานเพื่อการตรวจสอบการหลบเลี่ยงภาษีได้ง่ายขึ้น

วิธีนี้เป็นวิธีที่นิยมใช้กันในประเทศต่างๆ ที่ใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น ประเทศฝรั่งเศส กฎหมายกำหนดให้แยกใบกำกับสินค้าของภาษีการขายออกจากใบกำกับสินค้าตามราคาขาย ดังนั้นผู้ซื้อจะนำภาษีจากการซื้อในช่วงต้นๆ มาหักออกจากภาษีที่ต้องเสียได้ ต่อเมื่อแสดงใบกำกับสินค้านี้แล้ว เพื่อความสะดวกในการสอบยันภาษีระหว่างผู้ซื้อและผู้ขาย นับว่าเป็นเครื่องมือสำคัญในการบริหารการจัดเก็บภาษี เพื่อป้องกันการรั่วไหลของภาษี

ตัวอย่าง เช่น สมมติว่าอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในแต่ละทอดการผลิตหรือการจำหน่ายเท่ากับร้อยละ ๑๐ การคำนวณภาษีตามวิธีใบกำกับสินค้า พอดีสรุปได้จากตารางที่ ๑๔

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ ๑๔ การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มแบบรายจ่ายเพื่อการบริโภค

(บาท)

ขั้นตอนการโอน เปลี่ยนมือ	ราคาขาย (ไม่รวมภาษี) (๑)	มูลค่าเพิ่ม (๒)	ภาษีขั้นต้น (๓)	ภาษีที่เครดิตได้ (๔)	ภาษีที่นำส่ง รัฐบาล (๕)
ก-ผู้ผลิตวัตถุดิบ	๓๐๐	๓๐๐	๓๐	-	๓๐
ข-ผู้ผลิตสินค้าชั้นกลาง	๕๐๐	๒๐๐	๕๐	๓๐	๒๐
ค-ผู้ผลิตสินค้าสำเร็จรูป	๘๐๐	๓๐๐	๘๐	๕๐	๓๐
ง-ผู้ขายส่ง	๘๐๐	๑๐๐	๘๐	๘๐	๑๐
จ-ผู้ขายปลีก	๑,๐๐๐	๑๐๐	๑๐๐	๘๐	๑๐
รวม		๑,๐๐๐	๓๕๐	๒๕๐	๑๐๐

ตามวิธีใบกำกับสินค้า การเสียภาษีในแต่ละทอด คำนวณได้จากภาษีที่เก็บตามราคาขายตามช่องที่ ๓ หักด้วย ภาษีที่คำนวณจากใบกำกับสินค้าที่ซื้อในทอดต้นๆ ตามช่องที่ ๔ เท่ากับ ภาษีที่จะต้องเสียทั้งสิ้นตามช่องที่ ๕ ดังมีวิธีการคำนวณดังนี้คือ

ขั้นที่ ๑ ขั้นการผลิตวัตถุดิบ จากใบกำกับสินค้าที่ ก ขายให้ ข วัตถุดิบแสดงราคา ๓๐๐ บาท ภาษีที่ต้องคำนวณเมื่อขายออกไปมีค่าเท่ากับร้อยละ ๑๐ ของ ๓๐๐ คือ ๓๐ บาท และไม่ปรากฏว่า ก ซื้อสินค้าจากขั้นตอนอื่นมาก่อน ดังนั้นภาษีที่ ก ต้องนำส่งรัฐบาล คือ ๓๐ บาท โดยทำหน้าที่เป็นเพียงตัวแทนจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อแทนรัฐบาลเท่านั้น ผู้ซื้อเป็นผู้รับภาระการเสียภาษีดังกล่าว

ขั้นที่ ๒ ขั้นการผลิตสินค้าชั้นกลาง ข ขายสินค้าตามมูลค่าในใบกำกับสินค้าให้ ค เท่ากับ ๕๐๐ บาท ซึ่ง ข จะคิดค่าภาษีการขายจากการขายดังกล่าวบวกเข้าไปในราคาสินค้าเท่ากับ ๕๐ บาท

คือ ๔๐๐ คูณ ๑๐๐ แต่เนื่องจาก ข ซื้อสินค้าจาก ก โดยจ่ายชำระค่าภาษีในการซื้อวัตถุดิบที่ปรากฏในใบกำกับสินค้าเท่ากับ ๓๐ บาท ดังนั้น ภาษีที่ ข นำส่งรัฐบาลเท่ากับ ๒๐ บาทคือ (๔๐-๓๐) บาท

ขั้นที่ ๓ ขั้นการผลิตสินค้าสำเร็จรูป ค ขายสินค้าที่ตนผลิตได้ให้กับผู้ขายส่ง ง โดยคิดราคา ๔๐๐ บาท บวกค่าภาษี ๔๐ บาท คือ ๔๐๐ คูณ ๑๐๐ แต่ ค สามารถแสดงภาระภาษีจากการซื้อสินค้าในขั้นตอนต้นๆ ที่ซื้อจาก ข เท่ากับ ๔๐ บาท ดังนั้นภาษีที่ ค นำส่งรัฐบาลเท่ากับ ๓๐ บาทเท่านั้น คือ (๔๐-๔๐) บาท

ขั้นที่ ๔ ขั้นการขายส่ง ง ขายสินค้าดังกล่าวให้ผู้ขายปลีก จ ในราคา ๔๐๐ บาท บวกค่าภาษี ๔๐ บาท คือ ๔๐๐ คูณ ๑๐๐ ภาษีที่ต้องนำส่งรัฐบาลแทนที่จะเป็น ๔๐ บาท ตามที่ได้รับชำระจาก จ จะนำส่งเพียง ๑๐ บาท เพราะได้รับสิทธิในการหักภาษีที่ ง ได้จ่ายชำระในการซื้อสินค้าจำนวนดังกล่าวจาก ค ๔๐ บาท

ขั้นที่ ๕ ขั้นการขายปลีก จ ขายสินค้าให้ผู้บริโภคในราคา ๑,๐๐๐ บาท บวกค่าภาษี ๑๐๐ บาท คือ ๑,๐๐๐ คูณ ๑๐๐ ภาษีที่นำส่งรัฐบาลเท่ากับ ๑๐ บาท คือ ๑๐๐ บาทหักภาษีที่จ่ายชำระให้กับ ง ตามที่ระบุในใบกำกับสินค้า ๔๐ บาท

การจัดเก็บภาษีดังกล่าวเท่ากับเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้ขายสามารถผลักภาระภาษีได้อย่างเต็มที่ เพราะระบุค่าภาษีไว้ในใบกำกับสินค้าเต็มทั้งจำนวน นอกจากนี้จะมีการสมยอมระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายเท่านั้น แต่ก็ไม่มีผลกระทบต่อเงินค่าภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บแต่อย่างใด

รายละเอียดการเก็บภาษีการขายในแต่ละทอด พอสรุปได้ตามตารางที่ ๑๔

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ ๑๔ การเสียภาษีและการนำส่งภาษี

ขั้นตอนการโอน เปลี่ยนมือ	ภาษีขั้นต้นตาม ใบกำกับสินค้า (บาท)	ผู้รับภาระ ภาษี	ผู้นำส่ง ภาษี	จำนวนภาษี ที่นำส่ง (บาท)
ขั้นที่ ๑	๓๐	ข	ก	๓๐
ขั้นที่ ๒	๕๐	ค	ข	๒๐
ขั้นที่ ๓	๘๐	ง	ค	๓๐
ขั้นที่ ๔	๘๐	จ	ง	๑๐
ขั้นที่ ๕	๑๐๐	ผู้บริโภครวม	จ	๑๐
รวม	๓๕๐			๑๐๐

จากตารางที่ ๑๔ จะเห็นว่า

ก เก็บภาษีเมื่อขายให้ ข ๓๐ บาท และนำส่งรัฐบาล ภาระภาษีของ ก = 0

ข ชำระภาษีในตอนซื้อ ๓๐ บาท ให้ ก และเก็บภาษีเมื่อขายให้ ค ๕๐ บาท

นำส่งรัฐบาล ๒๐ บาท ภาระภาษีของ ข = 0

ค ชำระภาษีในตอนซื้อ ๕๐ บาท ให้ ข และเก็บภาษีเมื่อขายให้ ง ๘๐ บาท นำส่ง

รัฐบาล ๓๐ บาท ภาระภาษีของ ค ในตอนขาย = 0

ง ชำระภาษี ๘๐ บาท เมื่อซื้อสินค้าจาก ค และเก็บภาษีเมื่อขายให้ จ ๘๐ บาท

นำส่งรัฐบาล ๑๐ บาท ภาระภาษีของ ง ในตอนขาย = 0

จ ชำระภาษี ๘๐ บาท เมื่อซื้อสินค้าจาก ง ในขณะที่เก็บภาษีเมื่อขายให้ผู้บริโภค

๑๐๐ บาท นำส่งรัฐบาลเพียง ๑๐ บาท ภาระภาษีของ จ ในตอนขาย = 0

ผู้บริโภคนคนสุดท้ายชำระภาษี ๑๐๐ บาท เมื่อซื้อสินค้าจาก จ และมิได้จำหน่ายต่อไป
อีก ดังนั้น ภาระภาษีทั้งระบบที่กรมสรรพากรจัดเก็บได้ ผู้บริโภคนคนสุดท้ายจะเป็นผู้รับภาระภาษี
ไว้ทั้งหมด

แม้ว่าจะมีการจัดเก็บภาษีในทุกทอด แต่ภาระภาษีดังกล่าวส่วนใหญ่จะถูกผลักภาระ
เป็นทอดๆ ไปข้างหน้า จนถึงผู้บริโภคนคนสุดท้าย ซึ่งไม่อาจผลักภาระภาษีได้อีกต่อไปจึงรับภาระ
ภาษีทั้งหมดไว้แต่เพียงผู้เดียว ในที่นี้ผู้บริโภคนจะรับภาระภาษี ๑๐๐ บาท เท่ากับจำนวนภาษีที่
รัฐบาลจัดเก็บได้พอดี ดังนั้นการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าเพิ่มเช่นนี้เท่ากับช่วยแบ่งเบาภาระภาษีของ
ผู้บริโภคนลงบ้าง เพราะแทนที่จะจัดเก็บภาษีโดยใช่ยอดรายรับทั้งหมดในแต่ละทอดเป็นฐานในการ
คำนวณภาษี จะใช้เฉพาะรายรับส่วนที่เป็นมูลค่าเพิ่มในแต่ละทอด เป็นฐานภาษีเท่านั้น

ในทางปฏิบัติแล้ว ประเทศต่างๆ ส่วนใหญ่ นอกจากจะกำหนดอัตราภาษีโดย
คำนึงถึงประเภทของสินค้าหรือกิจการแล้ว ยังมีมาตรการในการให้ความช่วยเหลือผู้ประกอบการ
ขนาดเล็ก โดยกำหนดยกเว้นภาษีการขายให้คือ เมื่อขายสินค้าไปผู้ซื้อจะซื้อสินค้าในราคาต่ำกว่า
กว่าเพราะราคาขายจะไม่มีภาษีรวมเข้าไว้ด้วย เพื่อให้ราคาขายพอแข่งขันในตลาดได้ แต่ข้อ
ควรระวังคือ การยกเว้นดังกล่าวอาจทำให้ช่วงการการจัดเก็บภาษีขาดตอนไป อันเป็นเหตุให้ช่วง
การผลิตที่ได้รับยกเว้นหมดสิทธิในการขอเครดิตภาษีที่จ่ายชำระในช่วงต้นๆ

ตัวอย่าง เช่น สมมุติจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบใบกำกับสินค้า ข ซึ่งเป็นผู้ผลิต
สินค้าสำเร็จรูป เป็นผู้ประกอบการค้าที่ได้รับการยกเว้นภาษี เพราะเป็นอุตสาหกรรมขนาดเล็ก
จัดว่าเป็นผู้ประกอบการค้าที่อยู่นอกระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในทอด
อื่นๆ ร้อยละ ๑๐ เท่ากันหมด

ก เป็นผู้ผลิตวัตถุดิบ ซึ่งมีต้นทุน ๑,๐๐๐ บาท ขายให้กับ ข ในราคา ๑,๑๐๐
บาท บวกภาษีมูลค่าเพิ่ม ๑๐๐ บาท เท่ากับ ๑,๒๐๐ บาท ถ้าไรของ ก เท่ากับ ๑๐๐ บาท

หลังจากที่ ข ซื้อวัตถุดิบจาก ก แล้วนำมาผลิตต่อ โดยเพิ่มต้นทุนค่าแรงงาน ๒๐๐ บาท แล้วขายให้ ค ซึ่งเป็นผู้ขายปลีกในราคา ๑,๔๐๐ บาท เป็นผลทำให้ ข ขาดทุนจากการประกอบการ ๑๐ บาท เพราะเมื่อกำหนดให้ ข เป็นผู้ประกอบการซึ่งอยู่นอกระบบการจัดเก็บภาษี ข จึงไม่ได้รับสิทธิในการขอภาษีที่ได้จ่ายชำระไปในการซื้อสินค้าจาก ก ดังปรากฏในใบกำกับสินค้า ๑๑๐ บาท

ค ซื้อสินค้าจาก ข เพื่อนำไปขายต่อให้กับผู้บริโภค โดยมีต้นทุนส่วนเพิ่ม ๔๐๐ บาท แล้วขายออกไปในราคา ๑,๘๐๐ บาท บวกภาษีมูลค่าเพิ่ม ๑๕๐ บาท เท่ากับ ๒,๐๕๐ บาท ดังนั้น ค จะได้กำไรจากการขาย ๑๐๐ บาท ขั้นตอนการจัดเก็บภาษีปรากฏในตารางที่ ๑๖

ตารางที่ ๑๖ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อยกเว้นภาษีให้ ข

(บาท)

รายละเอียด	ก ผู้ผลิตวัตถุดิบ	ข ผู้ผลิตสินค้าสำเร็จรูป	ค ผู้ขายปลีก	รวม
ต้นทุนซื้อสินค้าจากขั้นตอนอื่น	-	๑,๒๑๐	๑,๔๐๐	
ต้นทุนส่วนเพิ่ม เช่นค่าแรงงาน	๑,๐๐๐	๒๐๐	๔๐๐	
ต้นทุนรวม	๑,๐๐๐	๑,๔๑๐	๑,๘๐๐	
ราคาขายก่อนภาษี	๑,๑๐๐	๑,๔๐๐	๑,๘๐๐	
ขีดราคาภาษี (ร้อยละ)	๑๐	ยกเว้นภาษี	๑๐	
ภาษีมูลค่าเพิ่ม	๑๑๐	-	๑๘๐	๓๐๐
ราคาขายรวมภาษี	๑,๒๑๐	๑,๔๐๐	๒,๐๕๐	
กำไร (ขาดทุน)	๑๐๐	(๑๐)	๑๐๐	๑๘๐

การยกเว้นภาษีให้กับผู้ประกอบการ ข มีผลทำให้ ค ซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม แทนรัฐบาลจำนวน ๑๕๐ บาท ต้องนำเงินภาษีจำนวนดังกล่าวส่งให้รัฐบาลเต็มจำนวน เพราะใบกำกับสินค้าที่ได้จากการซื้อสินค้าของ ข ไม่ได้แสดงจำนวนภาษีที่จ่ายชำระเลย เนื่องจาก ข ได้รับการยกเว้นภาษี

ภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งสิ้นที่รัฐบาลได้คือ ๓๐๐ บาท โดยได้จากการนำส่งของ ก ๑๐๐ บาท และจากการนำส่งของ ค ๑๕๐ บาท ในกรณีนี้สมมุติว่าผู้ขายสามารถผลัดภาระภาษีให้กับผู้ซื้อได้เต็มที่ ดังนั้น ข จะเป็นผู้รับภาระภาษี ๑๐๐ บาท อันเป็นผลให้ ข ขาดทุน ๑๐ บาท และผู้บริโภคนคนสุดท้ายจะรับภาระภาษี ๑๕๐ บาท การส่งเสริมอุตสาหกรรมเช่นนี้ ไม่ได้ก่อให้เกิดผลประโยชน์ต่ออุตสาหกรรมดังกล่าวแต่อย่างใด เพราะนอกจากจะต้องเป็นผู้รับภาระภาษีที่รวมอยู่ในราคาสินค้าที่ซื้อเข้ามาแล้ว ยังไม่ได้รับสิทธิในการขอเครดิตภาษีจำนวนดังกล่าวอีกด้วย เพราะ ข อยู่นอกระบบของการเครดิตภาษี ซึ่งอาจแสดงเปรียบเทียบกับกรณีที่ ข เป็นอุตสาหกรรมขนาดใหญ่ จัดเป็นผู้ประกอบการค้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในอัตราร้อยละ ๑๐ เช่นเดียวกับทอดอื่นๆ ในที่นี้สมมุติว่าเป็นกิจการ ขข ดังปรากฏการเสียภาษีในแต่ละทอดตามตารางที่ ๑๗ หน้า ๑๐๐

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ ๑๗ การจัดเก็บภาษีเมื่อไม่ยกเว้นภาษีในขั้นตอนใดขั้นตอนหนึ่ง

รายละเอียด	ก	ขข	ค	รวม
ต้นทุนซื้อสินค้าจากขั้นตอนอื่น	-	๑,๒๑๐	๑,๕๔๐	
ต้นทุนส่วนเพิ่ม	๑,๐๐๐	๒๐๐	๔๐๐	
ต้นทุนรวม	๑,๐๐๐	๑,๔๑๐	๑,๙๔๐	
ราคาขายก่อนภาษี	๑,๑๐๐	๑,๔๐๐	๑,๙๐๐	
อัตราภาษี (ร้อยละ)	๑๐	๑๐	๑๐	
ภาษีขั้นต้น	๑๑๐	๑๔๐	๑๙๐	
ภาษีเครดิตได้	(-)	(๑๑๐)	(๑๔๐)	
ภาษีมูลค่าเพิ่ม	๑๑๐	๓๐	๕๐	๑๙๐
ราคาขายหลังภาษี	๑,๒๑๐	๑,๕๔๐	๒,๐๕๐	
กำไร (ขาดทุน)	๑๐๐	๑๐๐	๑๐๐	๓๐๐

เมื่อเปรียบเทียบระหว่างตารางที่ ๑๖ และตารางที่ ๑๗ จะเห็นว่าแม้ว่า ขข จะถูกจัดเก็บภาษี แต่ ขข ยังสามารถหากำไรให้กับกิจการได้ ๑๐๐ บาท ในขณะที่ ข ซึ่งได้รับการยกเว้นภาษีขาดทุน ๑๐ บาท และในด้านการแข่งขัน เพื่อขายสินค้าให้กับ ค นั้นจะไม่มีผลต่อ ค มากนัก แม้ว่าราคาขายของ ข จะต่ำกว่า ขข แต่เมื่อ ค ซื้อสินค้าจาก ขข สามารถขอเครดิตภาษีจากการซื้อสินค้าดังกล่าวได้ อันเป็นผลให้ภาษีที่ ค ควรนำส่งรัฐบาลลดลงกว่าเดิม ๑๔๐ บาท ซึ่งในที่สุด ค ก็ยังคงมีกำไร ๑๐๐ บาท เท่าเดิม

ส่วนเงินภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บได้ พบว่าการช่วยเหลือ ข โดยการยกเว้นภาษีให้มีผล ทำให้รัฐบาลจัดเก็บภาษีได้มากกว่ากรณีจัดเก็บภาษีทุกชั้นตอนอยู่ ๑๑๐ บาท คือ (๓๐๐ - ๑๙๐ บาท) ซึ่งเป็นผลมาจากการรับภาระภาษีของ ข ในช่วงที่ ข ซื้อวัตถุดิบมาจาก ก แต่ไม่ได้รับสิทธิการขอคืนภาษีจากรัฐบาลเนื่องจากการยกเว้นภาษีดังกล่าว และเป็นผลให้ ข เกิดขาดทุนจากการดำเนินงาน ดังนั้นการยกเว้นดังกล่าวจึงมิได้ก่อให้เกิดผลดีต่อ ข ซึ่งเป็นกิจการที่ต้องการส่งเสริมแต่อย่างใด ปัญหาดังกล่าวอาจแก้ไขโดยกำหนดอัตราภาษีสำหรับกิจการที่ต้องการส่งเสริมในอัตราร้อยละ 0 (zero rate) ทั้งนี้เพื่อป้องกันมิให้ระบบการจัดเก็บภาษีขาดช่วง ดังแสดงการคำนวณได้ดัง ตารางที่ ๑๘

ตารางที่ ๑๘ การจัดเก็บภาษีเมื่ออัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของ ข = 0

(บาท)

รายละเอียด	ก	ข	ค	รวม
ต้นทุนซื้อสินค้าจาก ก ชั้นตอนตอนอื่น	-	๑,๒๑๐	๑,๔๐๐	
ต้นทุนส่วนเพิ่ม	๑,๐๐๐	๒๐๐	๔๐๐	
ต้นทุนรวม	๑,๐๐๐	๑,๔๑๐	๑,๘๐๐	
ราคาขายก่อนภาษี	๑,๑๐๐	๑,๕๐๐	๑,๙๐๐	
อัตราภาษี (ร้อยละ)	๑๐	๐	๑๐	
ภาษีขั้นต้น	๑๐๐	๐	๑๙๐	
ภาษีที่ เกรดได้	-	(๑๑๐)	(๐)	
ภาษีมูลค่าเพิ่มนำส่ง (ขอคืน)	๑๐๐	(๑๑๐)	๑๙๐	๑๙๐
ราคาขายรวมภาษี	๑,๒๖๐	๑,๔๐๐	๒,๐๙๐	
กำไร	๑๐๐	๑๐๐	๑๐๐	๓๐๐

การกำหนดอัตราภาษีสำหรับ ข เท่ากับ ๐ เป็นการเปิดโอกาสให้ ข ได้รับการส่งเสริมอย่างแท้จริง คือ นอกจากราคาขายสินค้าที่ ข ขายให้ ค จะต่ำกว่ากรณีจัดเก็บภาษีแล้ว ยังมีผลทำให้สินค้าที่ ข จัดซื้อจากหอดอื่นๆ ปลอดภาระภาษีอีกด้วย เพราะเงินภาษีที่ปรากฏในใบกำกับสินค้าที่ซื้อมาจาก ก ซึ่ง ข เป็นผู้รับภาระภาษีเมื่อซื้อมานั้นสามารถขอคืนจากทางราชการได้ อันเป็นผลทำให้ ข มีผลกำไร ๑๐๐ บาท เท่ากับกรณีจัดเก็บจาก ขข และยังทำให้ราคาสินค้าที่ขายให้ ค ต่ำกว่าอีกด้วย อันอาจเป็นสิ่งจูงใจให้ ข ขายสินค้าได้คล่องตัวมากขึ้น การจัดเก็บเช่นนี้เท่ากับช่วยสนับสนุนการดำเนินงานของ ข จริงๆ ส่วนเงินภาษีที่จัดเก็บได้ แม้ว่าจะน้อยกว่ากรณียกเว้นภาษีให้ ข แต่ก็เท่ากับกรณีจัดเก็บจาก ขข ซึ่งถ้าคำนึงถึงวัตถุประสงค์เพื่อการนี้แล้ว น่าจะกำหนดอัตราภาษีสำหรับ ข เท่ากับ ๐ มากกว่ายกเว้นภาษีให้ ข อันเป็นผลให้ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มขาดตอน และไม่ได้ช่วยส่งเสริม ข แต่อย่างไร

ผลเสียที่เกิดขึ้นจากการช่วยเหลืออุตสาหกรรมขนาดเล็กโดยกำหนดอัตราภาษีร้อยละ ๐ คือ เป็นเหตุให้อุตสาหกรรมที่ไม่มีประสิทธิภาพในการดำเนินงานได้รับผลประโยชน์จากการช่วยเหลือดังกล่าว สำหรับปัญหานี้อาจแก้ไขโดยวางมาตรการในการควบคุมให้เฉพาะเจาะจงลงไป กล่าวคือ มีการทดสอบคุณภาพของสินค้าที่ผลิตให้ได้ตามมาตรฐานที่กำหนดไว้สำหรับสินค้าแต่ละประเภท เพื่อรักษาผลประโยชน์ของผู้บริโภค และช่วยเหลืออุตสาหกรรมขนาดเล็ก ในขณะเดียวกัน

การกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มโดยทั่วไป กำหนดอัตราภาษีมาตรฐานไว้เพียงอัตราเดียวเพื่อความสะดวกในการคำนวณภาษี เช่น ประเทศทางสแกนดิเนเวีย แต่บางประเทศก็กำหนดอัตราภาษีแตกต่างกันออกไปตามชนิดของสินค้า โดยกำหนดอัตราภาษีต่ำสำหรับสินค้าจำเป็น และอัตราสูงสำหรับสินค้าฟุ่มเฟือย เช่น เกี่ยวกับการพิจารณาที่กำหนดอัตราภาษีที่จัดเก็บอยู่ในประเทศไทย

สำหรับประเทศไทยในปัจจุบัน การจัดเก็บภาษีการค้าสำหรับสินค้าที่ผลิตขึ้นมาขาย ส่วนใหญ่เก็บจากผู้ผลิตทุกหอด ส่วนสินค้าที่นำเข้ามาเพื่อเป็นส่วนประกอบในการผลิตสินค้าก็มีการจัด

เก็บภาษีการค้าจากผู้นำเข้า เมื่อผลิตเป็นสินค้าชั้นกลาง หรือสินค้าสำเร็จรูปแล้ว ก็มีการจัดเก็บภาษีการค้าอีกทอดหนึ่ง จึงกล่าวได้ว่ามีการจัดเก็บภาษีการค้าซ้ำซ้อนกันอยู่ ดังนั้นการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาแทนระบบการจัดเก็บภาษีการค้าในปัจจุบัน จะเป็นหนทางช่วยแก้ปัญหาการซ้ำซ้อน โดยยอมให้หักภาษีการค้าที่เสียในทอดแรกๆ ออกเพราะการซ้ำซ้อนในมูลค่าของวัตถุดิบ หรือสินค้าชั้นกลาง จัดว่าเป็นส่วนที่มีความสำคัญส่วนหนึ่งในต้นทุนการผลิต อันประกอบด้วย วัตถุดิบ ค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายโรงงาน จากการสำรวจของคณะผู้วิจัยในประเทศไทยพบว่า วัตถุดิบ และวัตถุดิบประกอบของอุตสาหกรรม มีมูลค่าเท่ากับร้อยละ ๔๕.๒ ของมูลค่าการผลิต^๑ เนื่องจากการใช้วัตถุดิบและสินค้าชั้นกลางต่างๆ ของอุตสาหกรรมมีส่วนเชื่อมโยงไปถึงอุตสาหกรรมอื่นๆ ถ้าอุตสาหกรรมมีการใช้วัตถุดิบและสินค้าชั้นกลางในประเทศในอัตราสูง จะเกิดผลกระทบต่ออุตสาหกรรมที่ผลิตวัตถุดิบ และสินค้าชั้นกลางเหล่านั้น อย่างไรก็ตาม ส่วนประกอบในการผลิตสินค้าของอุตสาหกรรมในประเทศไทยส่วนใหญ่ยังต้องพึ่งพาวัตถุดิบและสินค้าชั้นกลางจากต่างประเทศ การที่อุตสาหกรรมในประเทศมีอัตราส่วนการนำเข้าของวัตถุดิบและสินค้าชั้นกลางสูง ย่อมหมายความว่า จุดมุ่งหมายในการประหยัดเงินตราต่างประเทศ โดยนโยบายทดแทนการนำเข้าประสบความสำเร็จไม่มากนัก และอุตสาหกรรมที่พัฒนาขึ้นภายในประเทศมีส่วนเชื่อมโยงต่ออุตสาหกรรมต่อ เนื่องไม่มากเท่าที่ควร ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยให้ความเสมอภาคเท่าเทียมกันสำหรับสินค้าทุกชนิด เป็นการส่งเสริมให้อุตสาหกรรมภายในประเทศพยายามพัฒนาตัวเอง เพื่อแข่งขันกับสินค้าจากต่างประเทศ เพราะฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม ยอมให้หักส่วนของการลงทุนในงวดที่ซื้อเข้ามาทั้งหมด

✓ ข้อจำกัดในการนำเอาภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนระบบการจัดเก็บภาษีการค้าในปัจจุบัน คือ การนำเอาภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ให้ได้ผลตามเป้าหมายนั้น ผู้ประกอบการจะต้องมีระบบบัญชีที่ดี เพราะการใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีการอ้างหลักฐานซื้อขายต่างๆ มาก อีกทั้งประชาชนจะต้องมีความซื่อสัตย์ไม่จัดทำใบเสร็จปลอมขึ้นมา หากพิจารณาอุปนิสัยของผู้เสียภาษีในประเทศไทยแล้ว ส่วน

^๑ แสง สงวนเรือง และ คณะ, อุตสาหกรรมขนาดย่อมและขนาดกลางในประเทศไทย, (ม.ป.ท.: ๒๕๒๑), หน้า ๑๐๓.

ใหญ่ไม่ชอบการจัดเก็บที่มีข้อยุ่งยาก และไม่สะดวกต่อผู้เสียภาษี นอกจากนี้จำนวนผู้เสียภาษีจะมากขึ้นกว่าเดิม เพราะได้รวมทั้งผู้ประกอบการที่เป็นผู้ขายส่งและผู้ขายปลีกเข้ามาในระบบการจัดเก็บภาษีด้วย และเมื่อกิจการไม่พร้อมที่จะหาหลักฐานต่างๆ มายืนยันได้ครบถ้วน การบริหารการจัดเก็บย่อมทำได้ลำบากการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จึงต้องอาศัยการเตรียมการให้พร้อมก่อน

เนื่องจากข้อจำกัดในการนำเอาภาษีมูลค่าเพิ่มมาแทนระบบการจัดเก็บภาษีการค้าในปัจจุบันมีมาก ดังนั้นการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มโดยสมบูรณ์มาใช้ในประเทศไทย ทันทียังเป็นการยากอยู่ แต่น่าจะพิจารณาปรับปรุงมาใช้กับบางอุตสาหกรรมซึ่งโครงสร้างดีพอก่อน คือ มีการจัดทำบัญชี ระบบบัญชีดีและทันสมัยเพียงพอที่จะสามารถตรวจสอบได้ทันที เพราะกฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบการค้ามีหน้าที่เสียภาษีการค้าทุกเดือน สำหรับอุตสาหกรรมที่อาจพิจารณานำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาลองใช้ก่อน เช่น อุตสาหกรรมขนาดใหญ่ ซึ่งมีหลักฐานดีพอและมีผู้ประกอบการเพียงไม่กี่ราย หรืออาจพิจารณานำไปใช้กับอุตสาหกรรมที่ใช้ชิ้นส่วนประกอบจากภายนอกเพียงไม่กี่รายการ โดยมีการจัดทำหลักฐานที่เพียงพอด้วย และกำหนดให้สิทธิการขอหักภาษีการค้าในทอดแรกๆ ตามวิธี ใบกำกับสินค้าของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม แม้ว่ากำหนดตามวิธีดังกล่าวก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้ประกอบการที่ยังคงถูกจัดเก็บภาษีเข้าช้อนอยู่ตามระบบการจัดเก็บภาษีระบบเดิม แต่ก็ เป็นสิ่งจำเป็น เพราะอุตสาหกรรมภายในประเทศมีจำนวนมาก และอุตสาหกรรมบางแห่งก็ยังไม่มีการจัดทำหลักฐานที่เชื่อถือได้อย่างเพียงพอ ฉะนั้นการจะนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้กับผู้ประกอบการทุกราย เพื่อแก้ไขปัญหาวรรณาชื้อของภาษีให้หมดไปย่อมก่อให้เกิดผลเสียมากกว่าผลดี โดยเฉพาะความยุ่งยากในการบริหารจัดการเก็บ นอกจากนี้การกำหนดให้นำมาใช้เฉพาะบางอุตสาหกรรมจะไม่ก่อให้เกิดความได้เปรียบเสียเปรียบระหว่างสินค้าชนิดเดียวกัน เพราะกำหนดให้นำมาใช้ทั้งอุตสาหกรรมที่ผลิตสินค้านั้นๆ เช่น อุตสาหกรรมประกอบรถยนต์ แนวทางในการปฏิบัติอาจกระทำได้ดังนี้คือ

๑) กำหนดให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมตามที่กฎหมายจะได้กำหนดให้ เป็นกิจการที่เสียภาษีการค้าแบบมูลค่าเพิ่มยื่นรายละเอียดการผลิตสินค้าดังกล่าวว่าต้องใช้ส่วนประกอบในการผลิตจากภายนอกกิจการอย่างไร

๒) เมื่อผู้ประกอบการอุตสาหกรรมดังกล่าวจัดซื้อส่วนประกอบต่างๆ จากภายนอกกิจการ ไม่ว่าจะได้จากการนำเข้าหรือจากการซื้อจากผู้ผลิตอื่นก็ตาม ให้ขอหลักฐานใบกำกับสินค้าทุกราว เพื่อนำมาหักออกจากฐานที่ใช้ในการคำนวณภาษีที่ต้องเสีย

๓) ให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมดังกล่าวจัดทำสต็อกของคงคลังให้ทันสมัย (up to data) อยู่เสมอเพื่อบันทึกรายการรับ จ่าย และใช้ไปของส่วนประกอบที่ใช้ในกระบวนการผลิต พร้อมทั้งสต็อกสินค้าสำเร็จรูปด้วย เพื่อใช้เป็นหลักฐานยืนยันว่าส่วนประกอบดังกล่าวได้ใช้ไปเพื่อการผลิตต่อทั้งหมด โดยมีได้นำไปใช้เพื่อการอื่นเลย

๔) การกำหนดฐานในการคำนวณภาษีที่ต้องจ่ายชำระให้หน่วยงานการคำนวณภาษีจากรายรับทั้งสิ้นตามระบบเดิม หักด้วยราคาซื้อส่วนประกอบจากภายนอกกิจการ เพื่อนำมูลค่าเพิ่มดังกล่าวมาคำนวณภาษีตามอัตราภาษีการค้าที่จะได้กำหนดไว้ในแต่ละเดือน ภาษีสำหรับเดือนภาษีใดที่มีฐานการคำนวณภาษี เป็นยอดติดลบให้ยกยอดไปหักออกในเดือนถัดไปได้

ตัวอย่างเช่น อุตสาหกรรมประกอบรถยนต์ถูกกำหนดให้เป็นผู้ประกอบการค้า ที่ต้องเสียภาษีการค้าตามระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการดังกล่าวจะต้องจัดทำรายละเอียดการผลิตว่าต้องใช้ส่วนประกอบอะไรบ้างจากภายนอกกิจการ เช่น ยางรถยนต์ พร้อมทั้งระบุจำนวนส่วนประกอบที่ต้องใช้ในการผลิตสินค้า ๑ หน่วย เช่น ในการประกอบรถยนต์ ๑ คัน ต้องใช้ยางรถยนต์ ๔ ล้อ (รวมยางอะไหล่ด้วย) สมมติว่าราคายางรถยนต์ที่ปรากฏในใบกำกับสินค้าเท่ากับ ๑๐๐ บาท อุตสาหกรรมประกอบรถยนต์นำยางรถยนต์ดังกล่าวไปประกอบรถยนต์แล้วจำหน่ายออกไปในราคา ๑๕๐ บาท (เฉพาะมูลค่าขายของยางรถยนต์)

ถ้าใช้ระบบการจัดเก็บภาษีตามวิธีที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน มูลค่ายางรถยนต์ดังกล่าวจะต้องถูกคำนวณภาษีจากฐานภาษีเดิมซ้ำกัน ๒ ครั้ง คือ เมื่อผลิตเป็นยางรถยนต์จำหน่ายในราคา ๑๐๐ บาท และเมื่อนำไปเป็นส่วนประกอบในการผลิตรถยนต์ในราคา ๑๕๐ บาท แต่ตามวิธีมูลค่าเพิ่มที่ได้กล่าวมาข้างต้นจะไม่มีการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนจากฐานภาษีเดิม กล่าวคือ จะจัดเก็บภาษีจากอุตสาหกรรมผลิตยางรถยนต์มูลค่า ๑๐๐ บาท และจากอุตสาหกรรมประกอบรถยนต์ซึ่งใช้เฉพาะมูลค่าเพิ่มในทอดนี้ต่างกัน ๕๐ บาท (จาก ๑๕๐- ๑๐๐ บาท) เป็นฐานในการคำนวณภาษี

นอกจากมาตรการควบคุมทางด้านแนวทางปฏิบัติของผู้ประกอบการอุตสาหกรรม ในการ นำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แล้ว แนวทางปฏิบัติทางด้านอื่นที่รัฐบาลน่าจะเร่งรัดให้มีประสิทธิภาพมากขึ้น คือคุณภาพการทำงานของผู้นำบัญชีและผู้ตรวจสอบบัญชี โดยขอความร่วมมือไปทางสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย และคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพทางบัญชีให้เร่งรัด ในการยกมาตรฐานการจัดทำบัญชี และการตรวจสอบบัญชีที่เชื่อถือได้ เพื่อส่งเสริมให้การนำภาษี-มูลค่าเพิ่มมาใช้ให้มีประสิทธิผลและสามารถขยายขอบเขตการใช้ได้รวดเร็วขึ้น

วิธีนี้จำนวนผู้เสียภาษียังคงเท่าเดิม เพียงแต่เพิ่มภาระในการตรวจทานความเชื่อถือได้ ของหลักฐานใบกำกับสินค้า และพยายามป้องกันมิให้มีการนำส่วนประกอบในการผลิตดังกล่าวไปใช้ เพื่อการอื่นที่มิใช่การผลิตสินค้าตามที่กฎหมายได้ระบุไว้เท่านั้น อันเป็นการมุ่งทางให้เริ่มมีการจัดทำ และจัดหาหลักฐานการซื้อขายกันอย่างจริงจัง ช่วยให้การตรวจสอบภาษีทำได้สะดวกขึ้น และสามารถ จัดเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยมากขึ้น แล้วค่อยๆขยายขอบเขตการใช้ไปในอุตสาหกรรมอื่นๆ ใน-ขณะเดียวกันก็ศึกษาวางแผนการพัฒนาระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ไปใช้ในทอดการขายส่งและขายปลีกในที่สุด อันเป็นระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่สมบูรณ์แบบเพื่อขจัดปัญหาการซ้ำซ้อนของภาษีให้หมดสิ้นไป และก่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้ประกอบการทุกราย

๒. การจัดเก็บภาษีการขายในขั้นตอนการขายปลีก

ภาษีการขายที่จัดเก็บในขั้นตอนการขายปลีก เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้บริโภคคนสุดท้าย เพียง ครั้งเดียว นิยมจัดเก็บอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกา โดยแยกแสดงจำนวนภาษีให้เห็นในใบเสร็จ รับเงิน เท่ากับเปิดโอกาสให้มีการผลักภาระภาษีไปให้ผู้บริโภคอย่างเต็มที่ โดยถือหลักว่า ภาษี การขายเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภคของประชาชน ดังนั้นผู้ที่บริโภคมากก็ควรรับภาระภาษีไปมาก เช่นกัน สำหรับการยกเว้นก็อาจกำหนดยกเว้นให้กับสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่งเป็นประเภทไป

เงินภาษีที่จัดเก็บได้ตามวิธีนี้จะมีจำนวนเท่ากับเงินภาษีที่จัดเก็บได้แบบมูลค่าเพิ่ม เมื่อ-กำหนดอัตราภาษีเท่ากัน ซึ่งอาจแสดงให้เห็นได้จากตัวอย่างในหน้า ๔๔ เงินภาษีที่จัดเก็บได้ในขั้น-ตอนการขายปลีก ในราคา ๑,๐๐๐ บาท อัตราภาษีร้อยละ ๑๐ ซึ่งคิดเป็นจำนวนเงินภาษีเท่ากับ

๑๐๐ บาท มีค่าเท่ากับเงินภาษีทั้งหมดที่จัดเก็บได้ในแต่ละทอดตามวิธียูลค่าเพิ่ม

แม้ว่าภาษีทั้ง ๒ ระบบจะให้เงินภาษีจำนวนเท่ากัน แต่ก็แตกต่างกันในด้านอื่นๆ ซึ่งพอจะสรุปได้คือ

๒.๑ ภาษีการขายที่จัดเก็บในขั้นตอนการขายปลีกนั้น ผู้ขายปลีกจะเป็นผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษีแต่เพียงผู้เดียว ผู้ประกอบการในช่วงอื่นไม่ต้องเข้ามายุ่งเกี่ยวกับ แม้ว่าการขายปลีกจะเปิดโอกาสให้ผู้ขายปลีกผลสภาระภาษีได้อย่างเต็มที่ แต่ก็ต้องรับภาระในการจัดการเกี่ยวกับการนำส่งภาษีต่อรัฐบาล บางครั้งอาจต้องยอมรับภาระภาษีบางส่วนที่ไม่สามารถผลสภาระภาษีทั้งหมดไปให้ผู้บริโภคได้ ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ขายปลีก ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นผลกระทบของภาษีจะกระจายไปในทุกกิจการ ไม่ว่าจะเป็นผู้ผลิต ผู้ขายส่ง หรือ ผู้ขายปลีก ช่วยลดผลกระทบกระเทือนและภาระของผู้ขายปลีกได้มาก

๒.๒ ภาษีมูลค่าเพิ่มให้ความสะดวกในการตรวจสอบมากกว่า เพราะสามารถทำการสอบค้นกับกิจการอื่นๆ ได้โดยสะดวก โดยเฉพาะวิธีใบกำกับสินค้า ทั้งยังช่วยป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีได้ เพราะแต่ละทอดจะพยายามขอหลักฐานจากผู้ขาย เพื่อใช้สิทธิในการขอหักภาษี

๒.๓ ภาษีมูลค่าเพิ่มช่วยให้การยกเว้นสำหรับสินค้าชนิดใดชนิดหนึ่งทำได้สะดวกกว่า โดยเฉพาะสินค้าประเภททุน กระทำการหักภาษีได้ เช่น เดียวกันกับการหักภาษีของวัตถุดิบและสินค้าชั้นกลางต่างๆ ส่วนภาษีการขายปลีก การยกเว้นทำได้ยาก เพราะไม่อาจแยกได้ว่าสินค้านั้นๆ มีส่วนประกอบที่รัฐบาลต้องการให้ความช่วยเหลือแบ่งเบาภาระอยู่ในอัตราส่วนเท่าใด อาจทำได้เพียงการกะประมาณ ซึ่งมีความไม่แน่นอนและเกิดผลเสียได้ง่าย

๒.๔ จำนวนผู้เสียภาษีตามวิธียูลค่าเพิ่มมีมากกว่า ทำให้เกิดความยุ่งยากในการตรวจสอบความถูกต้อง และถ้าประสิทธิภาพการตรวจสอบไม่ดีพอ จะเป็นการเปิดโอกาสให้มีการรายงานภาษีที่มีสิทธิขอหักออกในจำนวนที่มากกว่าความเป็นจริง

๒.๕ การผลักระภาษีของวิธียุคค่าเพิ่มทำได้ยากกว่า เพราะจัดเก็บภาษีผ่านหลายขั้นตอน แต่ละขั้นตอนก็ต้องรับภาระภาษีบางส่วนไว้ ถ้าไม่อาจผลักระภาษีไปข้างหน้า ดังนั้นในการที่รัฐบาลมีเป้าหมายในการใช้มาตรการทางภาษีอากรเพื่อลดการใช้จ่ายของประชาชนลง โดยมุ่งหวังให้ภาระภาษีทั้งหมดตกอยู่กับผู้บริโภค เพื่อให้การซื้อนั้นมีราคาสูงขึ้น การจัดเก็บในขั้นตอนการขายปลีกจะให้ผลดีกว่า

การแก้ไขการซ้ำซ้อนแต่เพียงบางส่วน

มาตรการแก้ไขปัญหาการซ้ำซ้อนของภาษีให้หมดสิ้นไปดังที่ได้เสนอมาข้างต้นนี้ เป็นมาตรการที่ต้องอาศัยเวลาในการพิจารณาตัดสินใจให้รอบคอบก่อนที่จะได้นำมาใช้ ไม่ว่าจะเป็นการเปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีเป็นแบบมูลค่าเพิ่มหรือจัดเก็บในขั้นตอนการขายปลีกก็ตาม แต่ละวิธีมีความยุ่งยากทั้งทางฝ่ายผู้เสียภาษี และฝ่ายรัฐบาลที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บให้รัดกุม และเป็นปัจจัยสำคัญที่ทำให้รายได้ค่าภาษีอากรของประเทศลดน้อยลง แม้ว่าอาจแก้ไขได้โดยการเพิ่มอัตราภาษีในขั้นตอนที่ยังคงจัดเก็บอยู่ก็ตาม ในทางปฏิบัติการเพิ่มอัตราภาษีแม้ว่าจะอยู่ในอำนาจที่ทางรัฐบาลจะกระทำได้ แต่มักได้รับการคัดค้านจากผู้เสียภาษี โดยเฉพาะอย่างยิ่งการเพิ่มอัตราภาษีภายหลังก็ยังมีผลให้อุตสาหกรรมต้องรับภาระภาษีการค้าเท่าเต็ม ซึ่งขัดต่อนโยบายส่งเสริมอุตสาหกรรมภายในประเทศ

ในระยะสั้นก่อนที่จะได้มีการพิจารณาเลือกใช้มาตรการใดนั้น รัฐสมควรที่จะหาหนทางเพื่อผ่อนคลายปัญหาภาษีการค้าซ้ำซ้อนให้บรรเทาเบาบางลง เพื่อช่วยให้การจัดเก็บภาษีเป็นธรรมอันจะนำประโยชน์มาสู่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม และจะมีผลกระทบต่อระดับราคาสินค้าของผู้บริโภค นอกจากนี้ก็เพื่อหาแนวทางการจัดเก็บให้เป็นที่เข้าใจตรงกันทั้งทางฝ่ายจัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี ในขณะที่เดียวกันอาจนำวิธีการดังกล่าวข้างต้นมาทดลองใช้กับบางส่วนของธุรกิจก่อน เพื่อหาหนทางให้เกิดความรัดกุมในการนำมาใช้มากที่สุด จนกว่าเจ้าหน้าที่ของฝ่ายรัฐบาลและสภาพของธุรกิจทั้งหมดพร้อมที่จะยอมรับมาตรการแก้ไขปัญหาทั้งหมดค่อนนำมาประกาศใช้เป็นการทั่วไป มาตรการที่น่าจะนำมาใช้เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าวแต่เพียงบางส่วนอาจจะทำได้ ๒ วิธี คือ

๑.๑ การตีความตามประมวลรัษฎากร

๑.๒ การกำหนดตัวผู้เสียภาษีการค้าใหม่

๑.๑ การตีความตามประมวลรัษฎากร

ดังที่กล่าวแล้วในบทที่ ๓ ว่า การเข้าซ้อนของภาษีการค้าส่วนหนึ่งเกิดขึ้น เพราะการตีความหมายคำว่า "ผลิต" ซึ่งนอกจากจะหมายความถึงการทำเกษตร ขุดค้นทรัพยากรธรรมชาติ ประกอบ แปรรูป และแปรสภาพสินค้าแล้ว ยังครอบคลุมถึงการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้าไม่ว่าด้วยวิธีใดๆ ซึ่งมักมีความขัดแย้งกันอยู่เสมอๆ ระหว่างฝ่ายจัดเก็บและผู้เสียภาษีและการตีความบางครั้งเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน การตีความหมายคำว่า "ผลิต" ถ้าได้มีการตีความอย่างเหมาะสมแล้ว จะช่วยแก้ไขปัญหาภาษีซ้ำซ้อนได้บางส่วน ซึ่งพอจะยกตัวอย่างประกอบการพิจารณาตีความใหม่คือ

๑.๑.๑ การผลิตน่าจะหมายถึงการเปลี่ยนแปลงสภาพของตัวสินค้าจริงๆ

ไม่น่าจะรวมถึงการเปลี่ยนแปลงเพียงเครื่องหมายการค้า หรือการประทับตราสินค้าขึ้นใหม่ หรือการทำให้สินค้าสะดวกในการใช้มากขึ้น ซึ่งฝ่ายจัดเก็บตีความว่าเป็นการผลิต เพราะทำให้ผู้ซื้อเข้าใจว่าเป็นสินค้าใหม่ การตีความดังกล่าวควรจะหมายรวมเฉพาะการเปลี่ยนรูปลักษณะของสินค้าไม่ควรหมายถึงการเปลี่ยนเครื่องหมายของสินค้าเท่านั้น เช่น การซื้อวิญญูที่ผลิตในประเทศไทยแล้วนำมาประทับตราเป็นของต่างประเทศโดยไม่ได้เปลี่ยนแปลงตัววิญญูดังกล่าวเลย ผู้ประกอบการที่ควรเสียภาษีการค้า น่าจะเป็นผู้ผลิตวิญญูโดยตรงเท่านั้น ไม่ควรหมายรวมถึงผู้ขายที่เปลี่ยนแปลงเพียงตราอยู่ที่เท่านั้น การตีความดังกล่าวจะช่วยลดการซ้ำซ้อนของภาษีการค้าในช่วงที่นำสินค้าดังกล่าวมา เปลี่ยนที่ต่อใหม่ได้ขั้นตอนหนึ่ง

๑.๑.๒ การตีความเกี่ยวกับการว่าจ้างให้ผู้ยื่นผลิตสินค้าเพื่อนำไปจำหน่าย

กล่าวคือ บริษัทรับทำสินค้าตามแบบที่ผู้ว่าจ้างกำหนดให้ โดยใช้เครื่องหมายการค้าของผู้ว่าจ้าง การรับทำสินค้าดังกล่าวต้องเสียภาษีการค้าในฐานะการรับจ้างทำของ และเมื่อผู้ว่าจ้างนำสินค้า

ดังกล่าวออกขายต้องเสียภาษีการค้าในฐานะผู้ผลิตอีกต่อหนึ่ง^๑ จัดว่าเป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อน

การตีความกรณีข้างต้นน่าจะให้ครอบคลุมถึงลักษณะของการผลิตที่เกิดจากการใช้เครื่องมือ เครื่องจักร หรือสินทรัพย์อย่างอื่นมาเปลี่ยนสภาพของสินค้าหรือรูปสินค้าดังกล่าว ดังนั้นการว่าจ้างให้ผู้อื่นผลิตสินค้าตามแบบที่ได้กำหนดไว้ไม่ควรถือว่าผู้ว่าจ้างเป็นผู้ผลิตน่าจะให้ผู้รับจ้างเป็นผู้ผลิตแทน การกำหนดเช่นนี้ช่วยทำให้ภาษีซ้ำซ้อนน้อยลงกว่าเดิมหนึ่งทอด คือแทนที่จะเสียภาษีการค้าสองทอดจากการว่าจ้างทำของ ก็เสียภาษีการค้าจากการดำเนินการผลิตจริงๆ ของผู้รับจ้างทำของเท่านั้น

ข้อดีสำหรับการตีความเช่นนี้คือ ช่วยลดภาระภาษีการค้าสำหรับสินค้านั้นๆ ได้ ซึ่งนอกจากจะช่วยส่งเสริมอุตสาหกรรมแล้ว ยังช่วยให้ราคาสินค้าที่ขายให้ผู้บริโภคคนสุดท้าย ลดลงหรือไม่เพิ่มสูงขึ้นอย่างรวดเร็วตามการเปลี่ยนแปลงของสภาพเศรษฐกิจ โดยเฉพาะในระยะที่ราคาน้ำมันและสาธารณูปโภคต่างๆ กำลังเพิ่มสูงขึ้นอยู่ตลอดเวลา

แต่การตีความดังกล่าวก็มีข้อเสียคือ เงินค่าภาษีที่รัฐเคยจัดเก็บได้ จะลดลง และเป็นการส่งเสริมให้ผู้ขายซึ่งเป็นผู้ผลิตแยกตัวออกจากผู้รับจ้างทำของต่างๆ ที่เป็นกิจการเดียวกัน โดยหวังที่จะจ่ายชำระค่าภาษีการค้าต่ำลง เพราะอัตราภาษีการค้าสำหรับกรณีรับจ้างทำของมีต่ำกว่าอัตราภาษีการค้าในฐานะผู้ผลิต ปัญหานี้อาจแก้ไขโดยกำหนดให้ผู้รับจ้างทำของให้กับผู้ว่าจ้าง ในกรณีดังกล่าวเสียภาษีการค้าในฐานะผู้ผลิตแทนการเสียภาษีการค้าในฐานะผู้รับจ้างทำของ เพื่อปิดช่องโหว่ของกฎหมายดังกล่าวให้รัดกุมมากขึ้น

๑.๑.๓ การตีความตามมาตรา ๗๔ ทวิ (๓) ที่ว่า ผู้ประกอบการค้าตามประเภทการค้า ๑ และประเภทการค้า ๒ แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้า นำสินค้าที่ตนประกอบการค้านั้นไปใช้หรือโอนกรรมสิทธิ์การครอบครองซึ่งสินค้าดังกล่าวโดยมิใช่เพื่อขาย ให้ถือว่าเป็นการ

ขายสินค้าและให้ข้อมูลค่าของสินค้าดังกล่าว เป็นรายรับ การตีความของกฎหมายต้องการเก็บภาษี การค้าจากสินค้าไม่เพียงแต่เฉพาะที่นำออกจำหน่ายเท่านั้น ยังรวมถึงการที่ผู้ผลิตนำสินค้าที่ผลิต ได้ไปใช้ในกิจกรรมของผู้ผลิตเองอีกด้วย การตีความการจัดเก็บภาษีนี้ครอบคลุมไปหมดมิใช่แต่เฉพาะ สินค้าสำเร็จรูป แต่หมายรวมถึงชิ้นส่วนประกอบที่ทำเอง เพื่อจะนำไปประกอบ เป็นสินค้าสำเร็จรูป ด้วย การตีความดังกล่าวทำให้ผู้ผลิตชิ้นส่วนประกอบเอง เพื่อผลิตต่อและเพื่อขายด้วยต้อง เสียภาษี สองครั้ง กล่าวคือ เสียภาษีการค้าครั้งแรกเมื่อผลิตชิ้นส่วนประกอบ และเสียภาษีการค้าอีกครั้ง หนึ่ง เมื่อนำชิ้นส่วนประกอบดังกล่าวไปผลิตเป็นสินค้าสำเร็จรูปซึ่งส่วนหนึ่งของต้นทุนการผลิตสินค้า สำเร็จรูป ได้รับมูลค่าของชิ้นส่วนที่ได้เสียภาษีมาแล้วครั้งหนึ่ง ก่อให้เกิดการซ้ำซ้อนของภาษีนั่น ดังนั้นการตีความดังกล่าวน่าจะพิจารณาใหม่ กล่าวคือ อาจแยกการจัดเก็บภาษีออกเป็น ๒ กรณี สำหรับผู้ผลิตที่ผลิตวัตถุดิบหรือสินค้าขั้นกลางเพื่อจำหน่ายหรือนำสินค้าดังกล่าวมาผลิตต่อเป็นสินค้า สำเร็จรูป ดังนี้

๑) วัตถุดิบหรือสินค้าขั้นกลางที่ผู้ผลิตดังกล่าวนำมาผลิตต่อเองในช่วงต่อไป ไม่ต้องเสียภาษีการค้าในช่วงต้น โดยถือเป็นการผลิตตามกระบวนการผลิตตามปกติ แม้ว่าจะมีการ จำหน่ายสินค้าในช่วงต้นๆ ออกไปโดยตรงก็ตาม

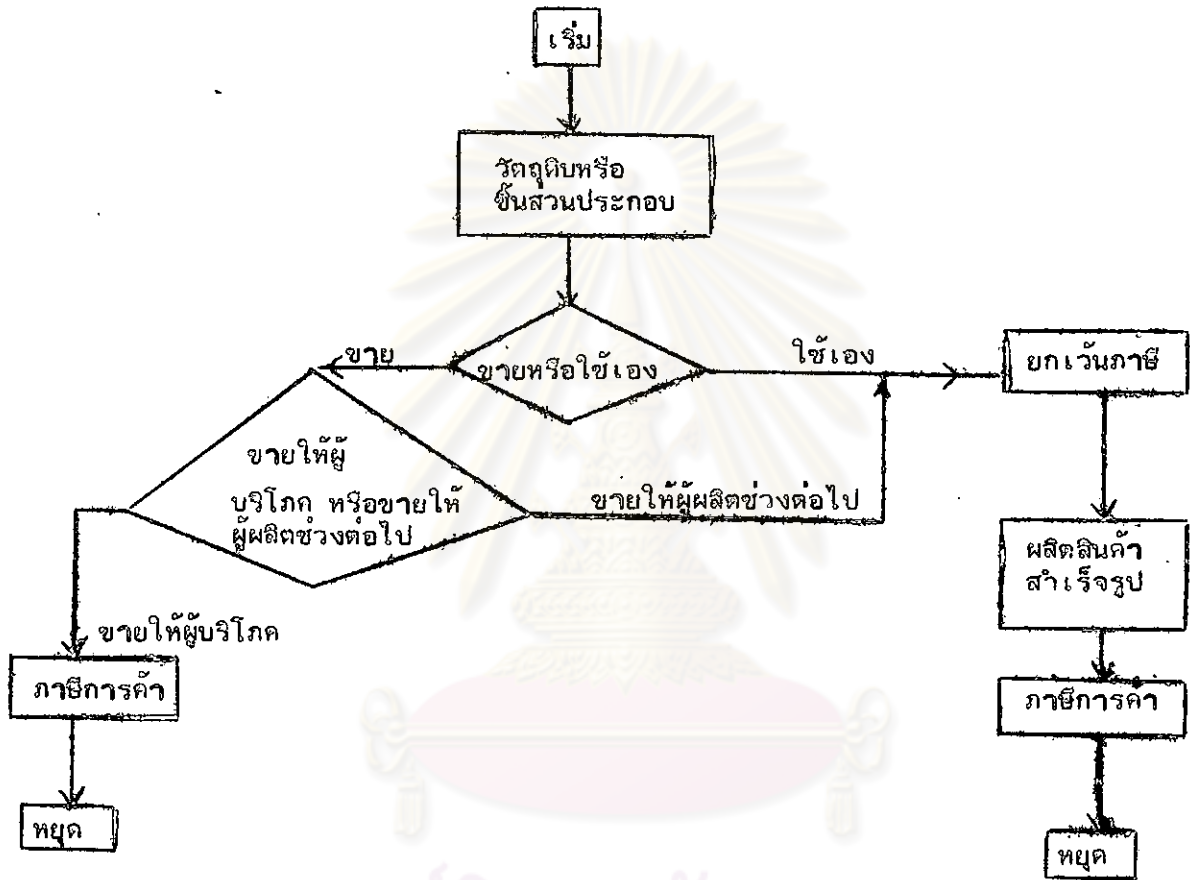
๒) ส่วนที่จำหน่ายออกไปแยกเป็น ๒ กรณี คือ

๒.๑) จำหน่ายให้ผู้ผลิตช่วงต่อไปเพื่อนำไปผลิตต่อ ให้ยกเว้นภาษีการค้า เช่นเดียวกับการนำไปใช้ผลิตเอง เพื่อให้เกิดความยุติธรรมต่อผู้ผลิตทุกราย โดยเฉพาะ อุตสาหกรรมขนาดเล็กที่จำต้องใช้ชิ้นส่วนจากภายนอกกิจการ

๒.๒) ส่วนที่จำหน่ายให้กับผู้บริโภคอื่นๆ ที่มีใช้โรงงานอุตสาหกรรม คงเสีย ภาษีการค้าตามอัตราเดิมแล้วแต่ประเภทของสินค้านั้นๆ เพื่อรักษารายได้การจัดเก็บภาษีบางส่วนไว้ และการจำหน่ายดังกล่าวก็เข้าช่วยการผลิตตามความหมายที่ได้กล่าวมาข้างต้นด้วย ซึ่งอาจแสดงการ ตีความใหม่ดังแผนภาพที่ ๖ หน้า ๑๑๒

ความเห็นชาวบ้าน, "นโยบายภาษีการค้าต่อกิจการอุตสาหกรรม,"

แผนภาพที่ ๖ ข้อเสนอขั้นตอนการซัดเก็บภาษีในการผลิตวัตถุดิบหรือชิ้นส่วนประกอบ



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

อย่างไรก็ตาม การตีความดังกล่าวเป็นเหตุให้การบริหารการจัดเก็บภาษียุ่งยากขึ้น เพราะต้องแยกจำนวนสินค้าที่อุตสาหกรรมผลิตได้ออกเป็น ๓ ส่วน ตามวัตถุประสงค์ในการใช้และจำหน่ายออกไปซึ่งพอจะหามาตรการในการควบคุม เพื่อป้องกันการแจ้งรายงานเท็จ ดังนี้ คือ

๑) กำหนดให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมที่มีการดำเนินงานดังกล่าวที่ต้องการขอยกเว้นภาษีการค้าในช่วงการผลิตวัตถุดิบและสินค้าขั้นกลางเพื่อใช้ในการผลิตของตนเองด้วย แสดงรายละเอียดปริมาณการใช้ต่อการผลิตสินค้าสำเร็จรูปหนึ่งหน่วย เมื่อต้องการขอยกเว้นให้ทำคำร้องให้ชัดเจน เสนอให้เจ้าหน้าที่พิจารณาตามแบบฟอร์มที่ทางราชการจะได้กำหนดไว้ เพื่อช่วยลดงานของทางราชการในการตรวจสอบความถูกต้อง เมื่อทางราชการตรวจสอบความถูกต้องแล้วจะออกบัตรประจำตัวพร้อมทั้งกำหนดหมายเลขประจำตัวสำหรับผู้ประกอบการค้าแต่ละราย เพื่อความสะดวกในการอ้างอิงและการตรวจสอบในภายหลัง

๒) กำหนดให้อุตสาหกรรมดังกล่าวจัดทำรายงานแสดงรายละเอียดการใช้วัตถุดิบหรือสินค้าขั้นกลางดังกล่าวทุกเดือนว่า ผลิตสินค้าทั้งหมดจำนวนเท่าไร ใช้เพื่อการผลิตต่อจำนวนเท่าใด ซึ่งต้องสอดคล้องกับปริมาณสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตได้ด้วย และจำหน่ายโดยตรงจำนวนเท่าใด โดยแยกปริมาณสินค้าที่จำหน่ายเพื่อการผลิตต่อด้วย พร้อมทั้งแนบหลักฐานใบกำกับสินค้าเพื่อยื่นเสียภาษีการค้าตามจำนวนที่ได้ขายออกไปทั้งหมด สำหรับการจำหน่ายให้อุตสาหกรรมอื่นเพื่อผลิตต่อ ให้ผู้ขายแสดงรายละเอียดในใบกำกับสินค้าว่า ราคาขายดังกล่าวได้รวมภาษีการค้าไว้จำนวนเท่าไร พร้อมทั้งระบุหมายเลขตามบัตรประจำตัวของผู้ขายด้วย เพื่อสะดวกในการสอบย้อนความถูกต้องในภายหลัง

ตัวอย่างเช่น อุตสาหกรรมผลิตอะไหล่รถยนต์ ขายอะไหล่ดังกล่าวให้อุตสาหกรรมประกอบรถยนต์ในราคา ๑๐๐ บาท ซึ่งได้รวมภาษีการค้าไว้ ๗ บาท ซึ่งอาจแสดงรายละเอียดใบกำกับสินค้าได้ในหน้าถัดไป

ใบกำกับสินค้า

หมายเลขครุประจำตัว

เลขที่

บริษัท

ที่อยู่

จำหน่ายให้

วัน เดือน ปี	ลำดับ	รายการ	หน่วยละ (บาท)			ปริมาณ	จำนวนเงินรวม		
			ราคาขาย ก่อนภาษี	ภาษีการค้า	ราคาขาย รวม		ราคาขายก่อนภาษี	ภาษีการค้า	ราคา ขายรวม
๑ ก.พ.	๑	อะไหล่	๘๓	๗	๑๐๐	๑๐	๘๓๐	๗๐	๑,๐๐๐

.....

(ผู้ขาย)

.....

(ผู้รับของ)

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

เมื่อผู้ประกอบการยื่นคำขอขอยกเว้นภาษีที่รวมอยู่ในค่าอะไหล่ให้จัดทำ-
รายงานและแนบหลักฐานการจ่ายค่าภาษีต่อทางราชการ ซึ่งแล้วแต่ทางปฏิบัติของทางราชการว่า
จะเครดิตภาษีดังกล่าวโดยการออกบัตรเครดิตภาษี หรือจะยอมคืนเงินภาษี เป็นตัวเงินสดทันที
(รายละเอียดบัตรเครดิตภาษีจะกล่าวถึงในภายหลัง)

การตีความดังกล่าวข้างต้นมีผลก็คือ

๑) ส่งเสริมให้ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมที่ผลิตสินค้าแบบต่อเนื่อง คือ ผลิต-
สินค้าสำเร็จรูปโดยใช้สินค้าชั้นกลางที่ผลิตขึ้นเองได้มีโอกาสใช้กำลังการผลิตที่มีอยู่ได้อย่างเต็มที่
โดยนำกำลังการผลิตส่วนเกินที่มีอยู่ไปผลิตสินค้าชั้นกลางเพิ่มเพื่อขายให้กับผู้บริโภคโดยตรง เช่น
อุตสาหกรรมผลิตวิทยุ มีกำลังการผลิตทรานซิสเตอร์ซึ่งเป็นส่วนประกอบชนิดหนึ่งของวิทยุ ๑,๐๐๐
หน่วย แต่ความต้องการทรานซิสเตอร์เพื่อนำไปประกอบเป็นวิทยุจำหน่ายมีเพียง ๘๐๐ หน่วย
ดังนั้นกำลังการผลิตที่เหลืออยู่ ๒๐๐ หน่วย ยังมีใต้นำมาใช้ให้เกิดประโยชน์เลย

ถ้าอุตสาหกรรมดังกล่าวผลิตทรานซิสเตอร์เต็มกำลังการผลิตเพื่อลดต้นทุนคงที่
ต่อหน่วยลง ทรานซิสเตอร์ ๒๐๐ หน่วยจำต้องขายให้กับบุคคลภายนอก ซึ่งถ้าตีความมาตรา ๗๔
ตรี(๓) ตามความหมายเดิมแล้ว อุตสาหกรรมนี้จะต้องเสียภาษีการค้าจากการผลิตทรานซิสเตอร์
ทั้ง ๑,๐๐๐ หน่วย โดยไม่คำนึงว่าจะผลิตเพื่อจำหน่ายต่อหรือไม่ ซึ่งอาจไม่คุ้มกับต้นทุนที่ประหยัด-
ได้ อันเป็นเหตุให้อุตสาหกรรมผลิตวิทยุยอมปล่อยให้เครื่องจักรที่ผลิตทรานซิสเตอร์มีกำลังการ-
ผลิตส่วนเกินอยู่ อันไม่เป็นผลดีในการใช้สินทรัพย์อย่างมีประสิทธิภาพภายในกิจการ

แต่ถ้าตีตามความหมายใหม่ที่ยกเว้นไม่จัดเก็บภาษีการค้าสำหรับสินค้าชั้นกลาง
ที่นำไปผลิตต่อแล้วจะช่วยให้อุตสาหกรรมผลิตสินค้าได้เต็มกำลังการผลิตมากขึ้น เพราะเท่ากับเปิด
โอกาสให้อุตสาหกรรมดังกล่าวมีตลาดระบายสินค้าสองตลาด คือ ตลาดสินค้าทรานซิสเตอร์ และ
ตลาดสินค้าวิทยุ การนำกำลังการผลิตส่วนเกินมาใช้ให้เป็นประโยชน์ดังกล่าว นอกจากจะช่วยลด
ต้นทุนการผลิตต่อหน่วย อันมีผลต่อการกำหนดราคาสินค้าให้ต่ำลงแล้ว ยังช่วยให้มีสินค้าเพื่ออุปโภค
บริโภคมากเพียงพอกับความต้องการของผู้บริโภคอีกด้วย

๒) เป็นวิธีที่สะดวกในการจัดการเพื่อแก้ไขปัญหาการเข้าซื้อของภาษี คือ ยังคงใช้ตามกฎหมายเดิมเพียงแต่ตีความให้เหมาะสมมากขึ้น

แม้ว่าการตีความดังกล่าวจะก่อให้เกิดผลดี แต่ก็มีผลเสียอยู่บ้าง กล่าวคือ

๑) ทำให้รายได้ของรัฐบาลลดลงเนื่องจากการยกเว้นจัดเก็บภาษีการค้า สำหรับสินค้าชั้นกลางที่นำไปผลิตต่อ

๒) เป็นการส่งเสริมให้อุตสาหกรรมมีการรวมตัวในแนวตั้งมากขึ้น อันเป็นผลเสียต่อการพัฒนาคุณภาพสินค้า เพราะการใช้วัตถุดิบหรือส่วนประกอบจากภายในกิจการไม่ต้องเสียภาษีการค้าจนกว่าจะผลิตเสร็จเป็นสินค้าสำเร็จรูป ในขณะที่การซื้อส่วนประกอบดังกล่าวจากอุตสาหกรรมที่มีการผลิตต่อเนื่องต้องชำระค่าภาษีล่วงหน้าแล้วค่อยขอคืนเงินค่าภาษีในภายหลัง เป็นการสิ้นเปลืองเงินทุนหมุนเวียน ซึ่งอาจได้มาโดยการกู้ยืมที่ต้องจ่ายชำระค่าดอกเบี้ยด้วย นอกจากนี้ยังไม่ส่งเสริมอุตสาหกรรมที่ผลิตขึ้นส่วนแต่เพียงอย่างเดียว คือผู้ขายต้องเสียภาษีการค้า ในฐานะผู้ผลิตไม่ว่าจะจำหน่ายให้ใคร อันทำให้ต้นทุนสินค้าดังกล่าวสูงกว่ากรณีการรวมกิจการ ซึ่งอุตสาหกรรมที่รวมตัวในแนวตั้งสามารถขอภาษีที่จ่ายไปคืนได้ปัญหานี้อาจแก้ไขโดยออกพระราชกฤษฎีกาเพื่อยกเว้นภาษีการค้าสำหรับการขายสินค้าดังกล่าวเพื่อการผลิตต่อโดยไม่คำนึงว่าจะเป็นอุตสาหกรรมที่มีการรวมการผลิตทุกชั้นตอนไว้ในกิจการเดียวกันหรือไม่ โดยใช้แนวปฏิบัติเช่นเดียวกับที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความยุติธรรมต่อผู้ประกอบการทุกราย

๑.๒ การกำหนดไว้สำหรับผู้เสียภาษีการค้าใหม่

เนื่องจากกฎหมายกำหนดตัวผู้ประกอบการค้าที่ต้องเสียภาษีการค้าตามประเภทการค้า ๑ ได้แก่ ผู้ผลิต ผู้นำเข้า และผู้ส่งออก อันเป็นสาเหตุสำคัญที่ทำให้ผู้ผลิตรายเดียวต้องเสียภาษีการค้าซ้ำมากกว่าหนึ่งครั้ง กล่าวคือ ถ้าสินค้าที่ผลิตต้องนำส่วนประกอบบางอย่างเข้ามาจากภายนอกกิจการไม่ว่าจะได้มาจากรถการนำเข้า หรือการซื้อจากอุตสาหกรรมอื่นๆ ภายในประเทศจะต้องเสียภาษีการค้าในฐานะผู้นำเข้า หรือภาษีการค้าที่อุตสาหกรรมผลิตสินค้าชั้นกลาง

ผลकारะมาให้ครึ่งหนึ่ง และเมื่อนำวัตถุดิบหรือสินค้าชั้นกลางดังกล่าวไปผลิตเป็นสินค้าสำเร็จรูป ต้องเสียภาษีการค้าจากราคาขายสินค้าสำเร็จรูปดังกล่าว ซึ่งส่วนหนึ่งคือราคานำเข้า หรือราคาซื้อสินค้าชั้นกลางที่ซื้อจากอุตสาหกรรมภายในประเทศอีกครั้งหนึ่ง และสำหรับสินค้าบางชนิดเมื่อส่งออกยังต้องเสียภาษีการค้าในฐานะผู้ส่งออกอีกด้วย ถึงแม้ว่าการส่งสินค้าออกส่วนใหญ่จะยกเว้นภาษีการค้าให้ โดยให้สิทธิแก่ผู้ประกอบการในการขอคืนภาษีได้เมื่อส่งออก แต่การระภาษีการค้ามิได้หมดไปอย่างสิ้นเชิง เพราะจำนวนภาษีที่ขอคืนจะเท่ากับจำนวนภาษีที่ผู้ส่งออกได้จ่ายชำระไปล่วงหน้าด้วยตนเองเท่านั้น มิได้ครอบคลุมถึงภาษีการค้าที่ผู้นำเข้าโดยมิได้นำมาผลิตต่อเพื่อส่งออกเองได้เสียภาษีไว้แล้วแต่ขายสินค้าดังกล่าวให้ผู้ผลิตช่วงต่อไป การเสียภาษีการค้าซ้ำซ้อนนอกจากจะเป็นการเพิ่มต้นทุนการผลิตของผู้ประกอบการอุตสาหกรรมแล้ว ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมยังต้องเสียทั้งเวลาและค่าใช้จ่ายในการชำระภาษีซ้ำหลายครั้ง เป็นการเพิ่มภาระต้นทุนสินค้าที่ผลิตให้มากขึ้นอีกด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่งการซ้ำซ้อนในขั้นตอนการผลิต

ปัญหาการซ้ำซ้อนของภาษีที่เกิดจากการกำหนดตัวผู้เสียภาษีการค้าตามประมวล-
 รัษฎากรดังกล่าวข้างต้นพอจะแก้ไขได้โดย กำหนดให้ผู้ผลิตสินค้าเป็นผู้เสียภาษีการค้าแต่เพียงผู้-
 เดียว เพื่อตัดการซ้ำซ้อนของภาษีการค้าในขั้นตอนการนำเข้าและส่งออก

แม้ว่าจะกำหนดให้ผู้ผลิตเป็นผู้เสียภาษีการค้าแต่เพียงผู้เดียวแต่ก็มิได้หมายความว่า
 ภาษีซ้ำซ้อนจะหมดไป เพราะอุตสาหกรรมส่วนใหญ่ภายในประเทศมักดำเนินการผลิตแบบอุตสาหกรรม-
 กรรมต่อเนื่อง อันทำให้ต้องมีการซื้อขายกันในระหว่างอุตสาหกรรมผลิตสินค้าประเภทต่างๆ ซึ่ง-
 แต่ละอุตสาหกรรมเหล่านั้นยังคงเสียภาษีการค้าในฐานะผู้ผลิตอยู่ เช่น อุตสาหกรรมผลิตโทรทัศน์
 ซื้อหลอดภาพและลำโพงจากอุตสาหกรรมผลิตหลอดภาพ และอุตสาหกรรมผลิตลำโพงเพื่อนำมา-
 ประกอบเป็นโทรทัศน์ หลอดภาพและลำโพงดังกล่าวเสียภาษีการค้ามาครึ่งหนึ่งแล้ว เมื่อขายให้
 อุตสาหกรรมผลิตโทรทัศน์ ซึ่งมูลค่าซื้อหลอดภาพและลำโพงดังกล่าวจะต้องนำมาคำนวณเสียภาษี
 การค้าอีกครั้งหนึ่ง เมื่อผลิตโทรทัศน์เสร็จ โดยรวมอยู่ในต้นทุนการผลิตโทรทัศน์ จัดว่าเป็นการ
 เสียภาษีซ้ำซ้อน

ดังนั้นเพื่อแก้ไขปัญหาคารขำซ้อนที่ยังคงมีอยู่ น่าจะกำหนดจัดเก็บภาษีการค้าจาก-
ผู้ผลิตสินค้าที่จำหน่ายให้กับผู้บริโภคคนสุดท้าย โดยไม่หมายรวมถึงการจำหน่ายเพื่อการผลิตต่อ
และเพื่อป้องกันการสับสนจากการตีความว่าสินค้าที่ผลิตได้ดังกล่าวอยู่ในขอบข่ายที่ต้องเสียภาษี
การค้าหรือไม่ อาจกำหนดคำจำกัดความเพื่อแยกความแตกต่างระหว่างคำว่า วัตถุดิบ สินค้า
ขั้นกลาง และสินค้าสำเร็จรูป ปกติวัตถุดิบมักได้รับการยกเว้นภาษีการค้าเป็นส่วนใหญ่ หรือถ้า-
จะจัดเก็บภาษีมักกำหนดอัตราภาษีต่ำ อย่างไรก็ตามการตีความหมายของวัตถุดิบตามความเข้าใจ
ของทางราชการและผู้ประกอบการอุตสาหกรรมมักแตกต่างกัน อันทำให้ภาระภาษีซ้อนสำหรับ
ช่วงการผลิตนี้ยังคงมีอยู่ กล่าวคือ ฝ่ายจัดเก็บภาษีให้คำนิยามคำว่าวัตถุดิบว่าหมายความเพียง
ผลิตผลตามสภาพธรรมชาติ เช่น แร่ธาตุ ฝ้าย ปอ ซึ่งใช้ในการผลิตสินค้า เป็นการแปล-
ความหมายจากคำในภาษาอังกฤษว่า raw material แต่วัตถุดิบตามความเข้าใจของผู้
ประกอบการอุตสาหกรรม นักเศรษฐศาสตร์ หรือแม้แต่นักบัญชีเอง มักเข้าใจคำว่า วัตถุดิบ
ว่าหมายถึง ผลิตผลตามธรรมชาติหรือกิ่งสำเร็จซึ่งป้อนเข้าสู่กระบวนการแปรสภาพในฐานะเป็น
ปัจจัยการผลิตชนิดหนึ่ง ซึ่งอาจแบ่งออกได้ ๓ พวก คือ

- ผลิตผลเพื่อการบริโภคโดยตรง
- ผลิตผลทางอ้อมที่ต้องมีการแปรสภาพก่อนบริโภค
- ผลิตผลที่เป็นปัจจัยในการผลิตชนิดหนึ่ง^๑

^๑Greenwald Douglas (Chief Economist and Head of the Department
of Economics McGraw - Hill), The McGraw - Hill Dictionary of Modern
Economics (1965) : p. 424.

ผลิตผลที่เป็นปัจจัยในการผลิต หมายถึง ผลิตผลที่ป้อนเข้าไปในกระบวนการผลิต (material input) เช่น แร่เหล็กเป็นวัตถุดิบในอุตสาหกรรมผลิตเหล็ก แต่เหล็กเป็นวัตถุดิบในอุตสาหกรรมประกอบรถยนต์ การตีความหมายแตกต่างกันเป็นเหตุให้ความช่วยเหลืออุตสาหกรรมในการลดอัตราภาษีการค้าสำหรับวัตถุดิบไม่ได้ผลเท่าที่ควร เพราะครอบคลุมเพียงวัตถุดิบไม่กี่ชนิด ปัญหาการซ้ำซ้อนของภาษีการค้าในช่วงการผลิตจึงยังคงปรากฏอยู่ ดังนั้นเพื่อที่จะแก้ปัญหาการซ้ำซ้อนของภาษี น่าจะออกพระราชกฤษฎีกาประกาศยกเว้นการจัดเก็บภาษีการค้าจากวัตถุดิบ

สินค้าที่เป็นปัญหาก่อให้เกิดการซ้ำซ้อนอีกประเภทหนึ่งคือ สินค้าชั้นกลาง ซึ่งหมายถึง สินค้าที่ป้อนเข้าสู่กระบวนการผลิตเพื่อผลิตเป็นสินค้าอีกชนิดหนึ่ง ซึ่งปกติมักผ่านเข้าไปตามขั้นตอนการผลิตจากโรงงานหนึ่งไปอีกโรงงานหนึ่ง หรือขายจากกิจการหนึ่งไปสู่กิจการหนึ่ง^๑ การกำหนดความหมายดังกล่าว เพื่อครอบคลุม เฉพาะส่วนประกอบที่นำเข้าสู่กระบวนการผลิตเท่านั้น โดยไม่เจาะจงชนิดของสินค้า เพราะสินค้าบางชนิดอาจนำไปใช้เพื่อประโยชน์ในสองกรณี คือ เพื่อบริโภคโดยตรงและเพื่อเข้ากระบวนการผลิตต่อ เช่น ยางรถยนต์อาจขายโดยตรงให้ผู้บริโภคคนสุดท้ายหรือขายให้อุตสาหกรรมประกอบรถยนต์ก็ได้ ซึ่งถ้าตีความตามคำจำกัดความข้างต้นแล้ว ยางรถยนต์ส่วนที่ขายให้ผู้บริโภคโดยตรงยังคงต้องเสียภาษีการค้าอยู่ เพราะมิได้นำเข้าสู่กระบวนการผลิต ส่วนยางรถยนต์ที่นำไปเป็นส่วนประกอบในการผลิตรถยนต์จะได้รับการยกเว้นภาษีการค้า เพราะเป็นสินค้าชั้นกลางที่ผ่านเข้าสู่กระบวนการผลิต ดังนั้นการผลิตสินค้าที่ต้องเสียภาษีการค้าในฐานะผู้ผลิตสินค้าสำเร็จรูปจะหมายความถึง สินค้าที่ซื้อไปเพื่อการบริโภคครั้งสุดท้ายโดยไม่ผ่านกระบวนการผลิตต่อหรือจำหน่ายออกไปอีกชั้นที่ความพอใจแก่ผู้บริโภคโดยตรง^๒ การกำหนดให้ผู้เสียภาษีการค้าใหม่ดังกล่าวจะช่วยแก้ไขปัญหาการซ้ำซ้อนของภาษีการค้าได้

๑

Ibid, p. 267.

๒

Ibid, p. 198.

ในทางปฏิบัติ เพื่อให้การบริหารการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลรัดกุม น่าจะกำหนดแนวทางการปฏิบัติดังนี้คือ สำหรับวัตถุดิบสามารถกำหนดยกเว้นภาษีได้ทั้งหมด โดยไม่ต้องมีมาตรการในการควบคุมพิเศษอย่างอื่นอีก เพราะเห็นได้ชัดเจนว่าหมายถึงสินค้าอะไรบ้าง และส่วนใหญ่ยังนำมาผลิตต่อ เพราะสภาพเดิมยังไม่เหมาะที่จะนำมาใช้ในการอุปโภคบริโภคโดยตรง ส่วนสินค้าชั้นกลางจะกำหนดยกเว้นเฉพาะผู้ผลิตที่สามารถแสดงหลักฐานได้ว่าซื้อไปเพื่อผลิตต่อจริงๆ

ข้อเสนอแนะดังกล่าวนี้ข้อดีคือ

๑) ช่วยส่งเสริมให้อุตสาหกรรมมีการขยายตัวตามแนวนอน^๑ เพราะไม่ต้องคำนึงถึงภาระภาษีในทอดต้นๆ โดยเฉพาะการซื้อจากอุตสาหกรรมภายในประเทศ อันจะเป็นประโยชน์ต่อการพัฒนาอุตสาหกรรม เพราะอุตสาหกรรมที่ขยายตัวตามแนวนอนนั้น แต่ละอุตสาหกรรมมีความชำนาญเฉพาะด้าน การส่งเสริมในด้านการพัฒนาอุตสาหกรรมย่อมมีประสิทธิภาพกว่าอุตสาหกรรมที่รวมตัวในแนวตั้งซึ่งต้องพัฒนาเทคนิคหลายๆ ด้านควบคู่กันไป

๒) เป็นการส่งเสริมอุตสาหกรรมผลิตขั้นส่วนภายในประเทศ เพราะการผลิตขั้นส่วนดังกล่าวเพื่อป้อนเข้าสู่กระบวนการผลิตในทอดต่อไปได้รับยกเว้นภาษีการค้า จึงเท่ากับว่าเสียภาษีเพียงครั้งเดียว ทำให้ต้นทุนการผลิตลดลงสามารถแข่งขันกับสินค้าชนิดเดียวกันที่นำเข้ามาจากต่างประเทศเพื่อผลิตต่อ ซึ่งได้รับการยกเว้นภาษีการค้าเช่นเดียวกันได้ เป็นการเปิดโอกาสให้อุตสาหกรรมภายในประเทศแข่งขันการนำเข้าสินค้าดังกล่าวอย่างยุติธรรม

^๑ อุตสาหกรรมที่ขยายตัวตามแนวนอน หมายถึง อุตสาหกรรมการผลิตที่แยกกิจการออกตามขั้นตอนการผลิตในแต่ละขั้นตอนออกจากกัน เช่น อุตสาหกรรมผลิตวัตถุดิบ ผลิตวัตถุดิบให้อุตสาหกรรมผลิตสินค้าชั้นกลาง ซึ่งนำวัตถุดิบดังกล่าวเป็นส่วนประกอบในการผลิตสินค้าชั้นกลาง และจำหน่ายสินค้าชั้นกลางดังกล่าวให้อุตสาหกรรมผลิตสินค้าสำเร็จรูป ซึ่งผลิตสินค้าสำเร็จรูปโดยใช้สินค้าชั้นกลางเป็นส่วนประกอบในการผลิต

ข้อเสียของมาตรการนี้คือ การเปิดโอกาสให้อุตสาหกรรมผลิตชิ้นส่วนภายในประเทศ แข่งขันกับการนำสินค้าดังกล่าวเข้าได้อย่างเสรี จะเป็นเหตุให้สินค้าที่ผลิตภายในประเทศเสียเปรียบเปรียบในด้านคุณภาพของสินค้า ซึ่งสินค้าที่ผลิตจากต่างประเทศมักมีคุณภาพดีกว่า ประกอบกับการผลิตในต่างประเทศมักเป็นกิจการขนาดใหญ่ที่มีตลาดกว้างขวางจึงได้เปรียบทางด้านการผลิตขนาดใหญ่ (economy of scale) ทำให้ต้นทุนการผลิตของสินค้าต่างประเทศต่ำกว่าสินค้าที่ผลิตภายในประเทศ อันเป็นเหตุให้ผู้ผลิตสินค้าสำเร็จรูปมักนิยมสั่งสินค้าเข้ามาจากต่างประเทศ

นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีการค้าเฉพาะจากผู้ผลิตสินค้าสำเร็จรูปโดยไม่จัดเก็บจากการนำเข้า ทำให้สินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตภายในประเทศต้องรับภาระภาษีการค้า ในขณะที่สินค้าชั้นกลางที่นำเข้ามาเพื่อผลผลิตต่อได้รับการยกเว้นภาษี ซึ่งไม่เป็นการยุติธรรมในการแข่งขัน เพราะทำให้ต้นทุนการผลิตส่วนหนึ่งของสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตภายในประเทศสูงกว่าในส่วนที่ต้องเสียภาษีการค้า

เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว รัฐบาลน่าจะ กำหนดจัดเก็บภาษีสำหรับการนำสินค้าเข้า โดยแยกพิจารณาออกเป็น ๒ กรณี คือ

๑) สำหรับสินค้าชั้นกลางเพื่อเป็นการช่วยเหลืออุตสาหกรรมภายในประเทศน่าจะกำหนดจัดเก็บภาษีการค้าสำหรับการนำเข้าสินค้าชั้นกลางชนิดเดียวกันจากต่างประเทศ ในระยะที่อุตสาหกรรมเหล่านี้ยังไม่เติบโตพอที่จะแข่งขันกันได้อย่างเสรี โดยกำหนดระยะเวลาที่จะให้การส่งเสริมเช่นเดียวกับพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนที่ดำเนินการอยู่ในปัจจุบัน เช่น กำหนดระยะเวลาให้ ๕ ปี หลังจากนั้นจึงประกาศยกเลิกการจัดเก็บภาษีการค้าสำหรับการนำเข้าสินค้าดังกล่าว การแก้ไขดังกล่าว แม้ว่าจะเป็นเหตุให้เกิดการซ้ำซ้อนของภาษีการค้าในระยะแรกๆ บ้างสำหรับอุตสาหกรรมที่ยังคงสั่งสินค้าเข้ามาจากต่างประเทศ แต่ก็ เป็นสิ่งจำเป็นเพื่อช่วยเหลืออุตสาหกรรมผลิตชิ้นส่วนภายในประเทศ อันจะช่วยทำให้การนำเข้าลดน้อยลง เพื่อมิให้เงินตราต่างประเทศไหลออกนอกประเทศ ดุลการค้าและดุลการชำระเงินของประเทศจะได้ดีขึ้น นอกจากนี้การใช้มาตรการดังกล่าวก็มีได้ก่อให้เกิดความเดือดร้อนสำหรับอุตสาหกรรมผลิตสินค้าสำเร็จรูป เพราะอุตสาหกรรมดังกล่าวสามารถมีส่วนประกอบจากภายในประเทศแทนการนำเข้าได้

๒) สำหรับสินค้าสำเร็จรูป เมื่อกำหนดจัดเก็บภาษีการค้าจากการผลิตสินค้าสำเร็จรูปภายในประเทศ น่าจะกำหนดจัดเก็บภาษีการค้าจากการนำเข้าสินค้าสำเร็จรูปด้วย เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในระหว่างการผลิตและการนำเข้า การกำหนดจัดเก็บภาษีเช่นนี้ จะไม่ก่อให้เกิดการซ้ำซ้อนของภาษี แม้ว่าจะจัดเก็บภาษีการค้าจากการนำเข้าแต่ก็จัดเก็บจากสินค้าสำเร็จรูปซึ่งจะไม่ผ่านกระบวนการผลิตต่อไปอีก ดังนั้นรัฐบาลจะยังคงมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีการค้าสำหรับการนำเข้าบางส่วนอยู่

มาตรการในการแก้ไขปัญหาระบบภาษีซ้ำซ้อนแต่เพียงบางส่วน เป็นวิธีที่น่าจะนำมาใช้สำหรับระยะสั้น เพื่อบรรเทาความเดือดร้อนของอุตสาหกรรมอันส่งผลกระทบต่อระดับราคาสินค้า ซึ่งเป็นมาตรการที่สามารถกระทำได้ทันที และไม่กระทบต่อการลดลงของรายได้ของรัฐบาลมาก เช่นเดียวกับการเปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีที่ได้กล่าวมาข้างต้น

การบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อน

การจัดเก็บภาษีการค้าตามประมวลรัษฎากรที่ประกาศใช้อยู่ในปัจจุบัน แม้ว่าจะก่อให้เกิดปัญหาการซ้ำซ้อนของภาษีซึ่งทำให้อุตสาหกรรมได้รับความเดือดร้อน แต่ก็จัดว่าเป็นระบบการจัดเก็บภาษีที่เหมาะสมกับประเทศ เพราะได้คำนึงถึงความเหมาะสมในการบริหารการจัดเก็บภาษีจากขั้นตอนการผลิต ทำให้สามารถหาหลักฐานเพื่อการตรวจสอบได้ง่ายกว่าการจัดเก็บภาษีในขั้นตอนอื่น ดังนั้นเพื่อช่วยเหลือผู้ประกอบการอุตสาหกรรมน่าจะหาทางเพื่อแบ่งเบาภาระภาษีที่เกิดจากการซ้ำซ้อนของภาษี โดยใช้มาตรการกำหนดลดอัตราภาษีการค้าสำหรับผู้ประกอบการค้าที่ถูกจัดเก็บภาษีการค้า โดยเฉพาะอย่างยิ่งขั้นตอนการใช้วัตถุดิบ สินค้าขั้นกลาง และการว่าจ้างทำของเพื่อผลิตเป็นสินค้าอีกชนิดหนึ่ง ถึงแม้ว่าจะมิได้ช่วยแก้ปัญหาระบบการซ้ำซ้อนของภาษีในการลดขั้นตอนการจัดเก็บภาษีก็ตาม แต่อย่างน้อยก็ช่วยให้จำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียซ้ำซ้อนลดจำนวนลง

ตัวอย่างเช่น กำหนดให้ ก เป็นผู้ผลิตสินค้าสำเร็จรูปซึ่งต้องใช้สินค้าขั้นกลางที่ผลิตจากอุตสาหกรรม ข ในขณะที่ ข ต้องใช้วัตถุดิบที่ผลิตจากอุตสาหกรรม ก ซึ่งอาจแสดงการ

เปรียบเทียบจำนวนภาษีที่ต้องจ่ายชำระตามอัตราภาษีเดิมกับตามอัตราภาษีใหม่หลังจากที่ได้ลดอัตราภาษีในขั้นตอนการผลิตของ ก และ ข จากร้อยละ ๑๐ และร้อยละ ๒๐ ตามลำดับ เป็นร้อยละ ๔ ทั้งสองขั้นตอน ดังตารางที่ ๑๔

ตารางที่ ๑๔ เปรียบเทียบภาระภาษีก่อนและหลังจากลดอัตราภาษี

ผู้ประกอบการ	วิธีเดิม				วิธีใหม่			
	ราคาขายก่อนภาษี	อัตราภาษี	เงินภาษี	ราคาขายหลังภาษี	ราคาขายก่อนภาษี	อัตราภาษี	เงินภาษี	ราคาขายหลังภาษี
ก. ผู้ผลิตวัตถุดิบ	๑๐๐	๑๐	๑๐	๑๑๐	๑๑๐	๔	๔.๐๐	๑๐๕.๐๐
ข. ผู้ผลิตสินค้าชั้นกลาง	๑๑๐	๒๐	๒๒	๑๓๒	๑๐๕	๔	๔.๒๕	๑๑๐.๒๕
ค. ผู้ผลิตสินค้าสำเร็จรูป	๑๓๒	๓๐	๓๙.๖	๑๗๑.๖	๑๑๐.๒๕	๓๐	๓๓.๐๘	๑๔๓.๓๓
รวม			๗๑.๖				๔๑.๓๓	
อัตราภาษีที่แท้จริง	$\frac{๗๑.๖}{๑๓๒.๐} = ๕๔.๒๔ \%$				$\frac{๔๑.๓๓}{๑๑๐.๒๕} = ๓๗.๓๐ \%$			

การกำหนดจัดเก็บภาษีขาซ้อน ๒ ขั้นตอน จาก ก ไป ข และจาก ข ไป ค เป็นผลให้ต้นทุนวัตถุดิบ ๑๐๐ บาทมีต้นทุนเพิ่มขึ้นเป็น ๑๗๑.๖๐ บาท ในขณะที่การลดอัตราภาษีการค้าในช่วงการผลิตต่างๆ ที่ขาซ้อนทำให้ต้นทุนในทอดสุดท้ายเพิ่มขึ้นเป็น ๑๔๓.๓๓ บาท แม้ว่าภาษีขาซ้อนจะยังคงมีอยู่สองขั้นตอนนี้ก็ตาม แต่ทำให้ฐานการคำนวณภาษีในแต่ละขั้นตอนลดลง ทำให้ภาระภาษีขาซ้อนลดลงด้วย คือ ในขั้นตอนการผลิตสินค้าชั้นกลางฐานการคำนวณภาษีลดลง ๔ บาท

(จาก ๑๑๐ - ๑๐๕ บาท) และในขั้นตอนการผลิตสินค้าสำเร็จรูปฐานการคำนวณภาษีลดลง ๒๐.๗๕ บาท (จาก ๑๓๒ - ๑๑๐.๒๕) อันเป็นผลทำให้ภาระภาษีสุทธิลดลง ๒๘.๒๗ บาท หรือร้อยละ ๓๔.๔๘ จาก (๗๑.๖ - ๔๓.๔๓) หรือด้วย ๗๑.๖ นั่นคือ อัตราภาษีการค้าที่แท้จริงในอุตสาหกรรม ค ลดลงจากร้อยละ ๕๔.๒๕ เป็นร้อยละ ๓๔.๓๐ แทน

มาตรการลดอัตราภาษีการค้าสำหรับในทางปฏิบัติเพื่อลดภาระภาษีซ้ำซ้อน และเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอาจกระทำได้ดังนี้คือ

๑. กำหนดให้ผู้ประกอบกิจการอุตสาหกรรมที่ต้องการขอลดหย่อนภาษีการค้าในช่วงต้นๆ มาขึ้นทะเบียนไว้ที่กรมสรรพากร โดยจะต้องแสดงรายละเอียดของระดับและขั้นตอนการผลิตอย่างครบถ้วน แจกแจงออกมาว่าขั้นตอนใดผลิตสินค้าชนิดใด เป็นประเภทใดที่จะนำไปประกอบเป็นสินค้าสำเร็จรูป หรือกึ่งสำเร็จรูป หรือเป็นเพียงการเตรียมวัตถุดิบเท่านั้น พร้อมทั้งแจกแจงรายละเอียดการเสียภาษีการค้าในแต่ละช่วงของการผลิตให้ชัดเจน เมื่อจะขอยกเว้นภาษีการค้าขั้นตอนใดก็ให้ทำคำร้องให้ชัดเจน เสนอให้เจ้าหน้าที่พิจารณาซึ่งจะเป็นการเพิ่มงานให้ราชการเป็นอย่างมากในการที่จะนำมาพิจารณาคำร้อง เหล่านี้จึงจำต้องหามาตรการหรือวิธีการใดเพื่อช่วยลดงานเสมือนเหล่านี้ลง เมื่อทางราชการกำหนดแบบฟอร์มให้ผู้ขอลดหย่อนภาษีการค้ากรอกตามคำแนะนำแล้วก็จะช่วยลดงานของทางราชการลงได้บางส่วน เพราะถ้าให้ทางราชการจัดหารายละเอียดต่างๆ เหล่านี้ในแต่ละอุตสาหกรรมเอง จะทำให้งานล่าช้า และแม้แต่อุตสาหกรรมผลิตสินค้าชนิดเดียวกัน อาจมีขั้นตอนการผลิตและส่วนประกอบที่แตกต่างกันออกไป โดยเฉพาะการไม่สัมพันธ์เกี่ยวกับการผลิตสินค้าทุกชนิด อาจเป็นตัวถ่วงให้การใช้มาตรการดังกล่าวไม่บรรลุเป้าหมาย ฉะนั้นงานในขั้นนี้ทางราชการเพียงแต่ตรวจสอบความถูกต้องและเชื่อถือได้ อันจะทำให้งานบรรลุเป้าหมายได้เร็วขึ้น

๒. กำหนดให้อุตสาหกรรมดังกล่าวจัดทำรายงานการจัดซื้อหรือว่าจ้างทำของที่จะนำมาใช้ในการผลิตของตนเองทุกเดือนตามระยะเวลาในการเสียภาษีการค้า เพื่อใช้เป็นหลักฐานในการตรวจสอบได้สะดวกยิ่งขึ้น

๓. กำหนดให้ผู้ขายหรือผู้รับจ้างทำของ ออกหนังสือรับรองไว้ให้กับผู้ประกอบการ-
อุตสาหกรรมดังกล่าว เพื่อใช้เป็นหลักฐานในการอ้างอิงเพื่อขอลดหย่อนอัตราภาษีการค้าต่อรัฐบาล

๔. ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมที่ต้องการได้รับสิทธิการลดหย่อนอัตราภาษีการค้า
เมื่อยื่นแบบการเสียภาษีการค้าประจำเดือน ให้แนบบทงหนังสือรับรองการจัดซื้อวัตถุดิบหรือสินค้า
ชั้นกลางประกอบด้วย เมื่อผู้ประกอบการได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขดังกล่าวแล้ว เพื่อความสะดวก
ในการอ้างอิงในแต่ละครั้งมาติดต่อกับทางราชการ น่าที่จะออกบัตรประจำตัวเพื่อการนี้สำหรับผู้-
ประกอบการแต่ละรายที่มาขึ้นทะเบียน เพื่อใช้แสดงตัว โดยอาจกำหนดเลขประจำตัวตามชนิด
ของอุตสาหกรรม หรืออาจกำหนดให้สีของแต่ละอุตสาหกรรมแตกต่างกันออกไป เพื่อความสะดวก
ในการตรวจสอบมากขึ้น อันจะช่วยให้การทํางานของทางราชการเร็วขึ้น

สำหรับจำนวนเงินที่มีสิทธิขอลดหย่อนภาษีตามอัตราภาษีที่กำหนดให้ใหม่นั้น ในทางปฏิบัติ
อาจกระทำได้ ๒ วิธี คือ

๑. ให้ลดหย่อนอัตราภาษีการค้าตามเงื่อนไขดังกล่าวข้างต้น เฉพาะเมื่อได้มีการ
ขายสินค้าสำเร็จรูปนั้นๆ ออกไปแล้วเท่านั้น ส่วนวัตถุดิบหรือสินค้าชั้นกลางที่มีสิทธิขอลดหย่อนภาษี
แต่เป็นส่วนประกอบของสินค้าสำเร็จรูปที่ยังมิได้จำหน่ายออกไป ยังคงมิได้รับสิทธิการลดหย่อนภาษี
ดังกล่าว แม้ว่าจ้างจ่ายค่าภาษีการค้าสำหรับส่วนประกอบดังกล่าวล่วงหน้าแล้วก็ตาม

ข้อจำกัดของการใช้วิธีนี้ คือ ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมเหล่านั้นจะต้องมีการจัดทำ
บัญชีไว้อย่างสมบูรณ์ โดยเฉพาะระบบบัญชีต้นทุน เพื่อขึ้นส่วนต้นทุนเข้าสินค้าแต่ละหน่วย เพื่อ
นำมาเปรียบเทียบกับราคาขายตามจำนวนที่ขายออกไป ซึ่งเป็นจำนวนไม่มากนักในแต่ละครั้ง
ทำให้ผู้ประกอบการเสียเวลาในการดำเนินการ และฝ่ายราชการเสียเวลาในการตรวจสอบ-
ความถูกต้อง ซึ่งในที่สุดแล้ว เงินค่าภาษีที่จะได้รับจากผู้ประกอบการก็มีจำนวนเท่ากัน การเปิด-
โอกาสให้สิทธิในการลดหย่อนอัตราภาษีการค้าในวงต่างๆ ทั้งจำนวน จากการสำรวจกิจการ
อุตสาหกรรมขนาดย่อมในปี ๒๕๒๑ พบว่า ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมบางรายมิได้มีการจัดทำ
บัญชีไว้เป็นระบบ ถึงแม้ว่าโดยทั่วไปกิจการจ้างบุคคลภายนอกจัดทำบัญชี แต่ก็ยังมีจำนวนไม่น้อย

ที่ผู้ประกอบการหรือบุคคลในครอบครัว เป็นผู้จัดทำบัญชี การจ้างบุคคลภายนอกมาจัดทำบัญชีก็ได้ หมายความว่าบัญชีจะจัดทำในสภาพที่เรียบร้อย การกำหนดกฎเกณฑ์ดังกล่าวทำให้อุตสาหกรรมขนาดเล็กล้มลุกชุกในการจัดทำบัญชีมากขึ้น โดยเฉพาะการจัดเตรียมระบบบัญชีต้นทุนซึ่งมีความยุ่งยากสลับซับซ้อนกว่าบัญชีการเงินโดยทั่วไป นอกจากนี้การหาหลักฐานต่างๆ มายืนยัน อาจต้องกำหนดให้แบ่งหลักฐานออกเป็นจำนวนน้อยๆ ตามความเหมาะสมของขนาดการจำหน่ายในแต่ละเดือนของแต่ละกิจการ เพื่อให้เกิดความสะดวกในการใช้เป็นหลักฐานเพื่อขอลดหย่อนภาษีในแต่ละคราว อันเป็นเหตุให้สิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายและเกิดความยุ่งยากเสียเวลาในการออกหลักฐานของผู้จำหน่าย ปัญหาดังกล่าวอาจแก้ไขได้ โดยการให้สิทธิในการขอคืนภาษีเท่ากับจำนวนหลักฐานการซื้อส่วนประกอบทั้งหมดในแต่ละเดือนภาษีก่อนที่จะมีการจำหน่ายออกไปโดยอาจกำหนดให้มีการออกบัตรเครดิตภาษี (รายละเอียดเกี่ยวกับบัตรเครดิตภาษีจะกล่าวถึงในภายหลัง) วิธีนี้มีข้อดี คือ หน่วยจัดเก็บภาษีไม่ต้องยุ่งยากในการจัดหาเงินทุนหมุนเวียนเพื่อคืนภาษีที่กิจการได้จ่ายชำระไปแล้ว

๒. ขดเชยภาษีให้กับผู้ประกอบการอุตสาหกรรมที่ประสบปัญหา เรื่องภาษีเข้าซ้อนตามจำนวนภาษีที่ควรจะได้รับลดหย่อนทั้งจำนวน โดยไม่จำเป็นต้องจำหน่ายสินค้าดังกล่าวออกไปในงวดนั้นๆ อาจแยกออกได้เป็น ๒ วิธี คือ

๒.๑ การออกบัตรเครดิตภาษี วิธีนี้แทนที่จะกำหนดให้สิทธิในการขอลดหย่อนภาษีตามปริมาณสินค้าที่ขายออกไปได้ ซึ่งไม่มีผลทำให้ต้องมีการจ่ายเงินค่าภาษีคืนแต่อย่างใด เพราะเงินภาษีที่ควรจ่ายชำระจะมีมากกว่าเงินภาษีที่จะขอลดหย่อนภาษี เนื่องจากฐานการคำนวณภาษีกว้างกว่า และอัตราภาษีสูงกว่าด้วย แต่วิธีการดังกล่าวก่อให้เกิดความยุ่งยากกับผู้ประกอบการดังที่ได้กล่าวมาแล้ว ดังนั้นรัฐบาลอาจหันมาใช้วิธีการขดเชยภาษีให้ทั้งจำนวนเท่ากับที่ได้จ่ายชำระออกไปในทอดันๆ หักด้วยอัตราภาษีภายหลังลดหย่อนแล้ว กล่าวคือ

๑ แสง สงวนเรืองและคณะ, อุตสาหกรรมขนาดย่อมและขนาดกลางในประเทศไทย,

กำหนดให้ผู้ขายคำนวณจำนวนภาษีการค้าที่ผู้ซื้ออาจจะขอชดเชยจากค่าขายที่แสดงไว้ในใบกำกับ-
สินค้าซื้อดังกล่าว ซึ่งผู้ซื้อเพื่อผลิตต่อและเป็นผู้ประกอบการค้าที่ทางราชการออกบัตรประจำตัวให้
แล้ว อาจนำหลักฐานการซื้อดังกล่าวมาขอบัตรเครดิตภาษี ซึ่งมีลักษณะการใช้เช่นเดียวกับ-
บัตรในกรณีการส่งออกที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน กล่าวคือ

๒.๑.๑ บัตรเครดิตภาษีที่ได้มานั้นจะนำไปชำระค่าภาษีอากรที่ผู้ประกอบการ
นั้นจะต้องเสียภาษีที่ ก ที่จ่ายที่ผู้นั้นมีหน้าที่ ต้องนำส่งตามประมวลรัษฎากรรวมทั้งภาษีเทศบาลและ ภาษี
ภาษีอากรอื่นๆ ที่รัฐบาลเห็นสมควร

๒.๑.๒ บัตรเครดิตภาษีกำหนดให้ใช้ได้เฉพาะการชำระค่าภาษีตามที่ระบุไว้
ในบัตรเครดิตภาษีเท่านั้น

๒.๑.๓ บัตรเครดิตภาษีที่ได้รับห้ามโอนเปลี่ยนมือ เว้นแต่ในกรณีที่ทางราช-
การกำหนด

๒.๑.๔ ระบุวันครบกำหนดอายุการใช้บัตรเครดิตภาษีดังกล่าว เพื่อสะดวก
ในการจัดทำทะเบียนการรับจ่าย

การกำหนดเงื่อนไขในการออกบัตรเครดิตภาษีดังกล่าวข้างต้นเพื่อความสะดวกและรัดกุม
ในการนำบัตรเครดิตภาษีไปใช้ โดยเฉพาะการระบุให้นำไปใช้ในหน่วยงานของทางราชการต่างๆ
บัตรเครดิตภาษีอาจแบ่งออกเป็น ๒ ชนิด คือ

๒.๑.๑ ชนิดบอกราคา จะระบุราคาลงในบัตรเครดิตภาษีเป็น ๓ แบบ
คือ หนึ่งแสนบาท หนึ่งหมื่นบาท และหนึ่งพันบาท โดยกำหนดให้สีแดงต่างกันออกไปคล้ายกับ
ธนบัตรที่ใช้ชำระหนี้ได้ตามกฎหมาย

๒.๑.๒ ชนิดไม่บอกราคา โดยทางราชการจะระบุราคาตามจำนวนที่ผู้-
ประกอบการมีสิทธิได้รับซึ่งอาจเป็นจำนวนเต็มหรือไม่ก็ตาม ชนิดนี้ส่วนใหญ่จะนำมาใช้สำหรับ-
จำนวนเศษของเงินภาษีที่มีสิทธิขอชดเชยภาษีเช่น อุตสาหกรรมผลิตแห่งหนึ่งหลังจากที่คำนวณ

จำนวนภาษีทั้งสิ้นที่ได้จ่ายชำระไปในราคาวัตถุดิบและสินค้าชั้นกลางที่ซื้อมาจากอุตสาหกรรมอื่น เพื่อผลิตเป็นสินค้าอีกชนิดหนึ่ง พบว่าจ่ายชำระค่าภาษีไป ๑๐,๑๐๐ บาท ซึ่งจำนวนนี้หลังจากที่คำนวณภาษีตามอัตราที่ลดหย่อนให้ ถ้านำไปผลิตต่อพบว่าควรเสียภาษีจากการซื้อส่วนประกอบ เหล่านั้นเพียง ๕,๐๐๐ บาท (สมมติว่าในเดือนภาษีนี้ยังไม่มีการขายสินค้าสำเร็จรูปที่ผลิตได้ออก ไปเลย) ดังนั้นภาษีที่มีสิทธิขอคืนได้เท่ากับ ๕,๑๐๐ บาท อุตสาหกรรมแห่งนี้อาจขออัตราเครดิต ภาษีชนิดบอกราคาหน่วยละ ๑,๐๐๐ บาทหัวฉบับ พร้อมทั้งอัตราเครดิตภาษีชนิดไม่บอกราคาอีก ๑๐๐ บาทที่เหลืออยู่ นอกจากนี้อัตราเครดิตภาษีชนิดไม่บอกราคายังเหมาะสมสำหรับกรณีการขาย- ของรายย่อยๆ ที่จำนวนเงินที่มีสิทธิได้รับคืนเงินภาษีไม่ถึงหนึ่งพันบาทอีกด้วย

ข้อดีของการระบุให้ใช้บัตรเครดิตภาษีคือ

๒.๑.๑ ง่ายต่อการบริหารจัดการ เก็บ เนื่องจากเป็นวิธีการปฏิบัติที่ใช้อยู่แล้ว ในทอดการส่งสินค้าออก เพียงแต่ขยายขอบเขตของงานให้กว้างขวางมากขึ้น และแก้ไขปรับปรุงระบบการควบคุมให้รัดกุมมากขึ้นเท่านั้น

๒.๑.๒ ช่วยประหยัดเงินทุนของรัฐบาล เพราะการใช้บัตรเครดิตภาษีแทน การจ่ายเงินเป็นตัวเงินสดช่วยให้รัฐไม่ต้องจัดหาเงินทุนมาเพื่อการจ่ายชดเชยดังกล่าว

แต่การใช้มาตรการดังกล่าวก็มีข้อบกพร่องคือ

๒.๑.๑ เกิดความไม่สะดวกในการที่ผู้ประกอบการจะนำไปใช้ เพราะการนำ- บัตรเครดิตภาษีแต่ละใบไปใช้ จะต้องให้หมดมูลค่าตามที่ได้ระบุไว้ ไม่ว่าจะ เป็นชนิดบอกราคา หรือไม่บอกราคาก็ตาม ฉะนั้นถ้าจำนวนภาษีที่เสียน้อยกว่าจำนวนเงินที่ระบุไว้ในบัตรเครดิตภาษี แล้ว ผู้ประกอบการจะเสียผลประโยชน์ เพราะจำนวนเงินที่ใช้ไม่หมดจะไม่มีทางทอนคืนให้ไม่ว่าในกรณีใดๆ ก็ตาม นอกจากนี้การกำหนดสถานที่ที่จะนำไปใช้อย่างแน่นอนตายตัว บางครั้ง- ผู้ประกอบการอาจต้องการใช้หน่วยงานอื่นมิได้เปิดโอกาสให้นำไปใช้ได้ แม้ว่าจะเป็นการชำระ- ภาษีเช่นเดียวกัน ทำให้ต้องเก็บบัตรเครดิตภาษีค้างไว้จนกว่าจะสามารถทำตามเงื่อนไขที่ได้-

ระบุไว้ ซึ่งในแง่การทำธุรกิจแล้วเป็นการสิ้นเปลืองเงินทุนหมุนเวียน เนื่องจากบัตรเครดิตพาณิชย์ ไม่มีสภาพคล่องเช่นเดียวกับตัวเงินสด โดยเฉพาะการกำหนดมิให้มีการโอนเปลี่ยนมือระหว่างกัน

๒.๑.๒ การกำหนดวันหมดอายุของบัตรเครดิตพาณิชย์ไว้ อาจทำให้ผู้ประกอบการเสียดสิทธิในการนำบัตรเครดิตดังกล่าวไปใช้ แม้ว่าจะสามารถขอต่ออายุได้ แต่บัตรแต่ละใบก็มีอายุไม่เกิน ๖ ปี ซึ่งถ้าเป็นเช่นนี้ก็เท่ากับว่ามิได้ช่วยขจัดภาระภาษีซ้ำซ้อนแต่อย่างใด ในทางปฏิบัติอาจแก้ไขโดยการโอนสิทธิการขอคืนภาษีให้กับบุคคลอื่นแทนตั้งแต่วันที่สิทธิได้รับภาษีคืนดังกล่าว

๒.๒ การชดเชยภาษีที่ได้รับการลดหย่อนภาษีเป็นเงินสด การชดเชยตามวิธีนี้คือ แทนที่จะจ่ายเป็นบัตรเครดิตเพื่อนำไปใช้แทนตัวเงินสดในการชำระค่าภาษีจะให้เป็นตัวเงินสดทันทีตามจำนวนที่มีสิทธิขอคืน วิธีนี้มีข้อดีคือ

๒.๒.๑ ป้องกันความยุ่งยากจากการออกบัตรเครดิต และการควบคุมการนำไปใช้

๒.๒.๒ ประหยัดค่าใช้จ่ายในการบริหารงานในส่วนที่เกี่ยวข้องกับบัตรเครดิต

๒.๒.๓ เป็นประโยชน์ต่อผู้ประกอบการอุตสาหกรรม สามารถนำจำนวนเงินดังกล่าวไปใช้ได้ทันที ไม่ว่าจะ เป็นที่ใดหรือเวลาใดก็ตาม

ข้อบกพร่องของวิธีนี้คือ

๒.๒.๑ รัฐบาลต้องจัดหาเงินทุนสำรองสำหรับการชดเชยภาษีดังกล่าว ซึ่งในทางปฏิบัติเป็นไปได้ยาก

๒.๒.๒ การควบคุมตัวเงินสดทำได้ยาก และจงใจให้เกิดการทุจริตได้ง่าย

การใช้มาตรการลดหย่อนอัตราภาษีดังกล่าว จะให้สิทธิเฉพาะผู้ที่ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้เท่านั้น ส่วนกิจการที่ไม่ได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขดังกล่าวจะไม่ได้รับสิทธิการลดหย่อนภาษีแต่อย่างใด เพราะถือว่าเมื่อกฎหมายเปิดโอกาสให้มีสิทธิดังกล่าว แล้วก็ควรมีหน้าที่ที่ปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ดังกล่าวด้วย เป็นการให้ความร่วมมือกันทั้งสองฝ่ายเพื่อให้การจัดเก็บภาษีรัดกุมมากที่สุด

ข้อ ๖ ของการลดหย่อนอัตราภาษีการค้าในทอดที่มีการชำรุด

การใช้มาตรการลดหย่อนอัตราภาษีการค้าเพื่อลดภาระภาษีชำรุด เป็นการส่งเสริมการประกอบการอุตสาหกรรมภายในประเทศมีข้อดีคือ

๑) สามารถดำเนินการแก้ไขได้ง่ายและรวดเร็ว เพราะอยู่ในอำนาจที่ทางฝ่ายจัดเก็บภาษีจะกระทำได้ตามมาตรา ๓ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดว่า

บรรดารัษฎากรประเภทต่าง ๆ ซึ่งเรียกเก็บตามประมวลรัษฎากรนี้ จะตราพระราชกฤษฎีกาเพื่อการต่อไปนี้ได้ คือ

(๑) ลดอัตรา หรือยกเว้นเพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ กิจการหรือสภาพของท้องถิ่นบางแห่งหรือทั่วไป

๒) ง่ายต่อการตรวจสอบของฝ่ายจัดเก็บภาษี เพราะกำหนดให้มีการขึ้นทะเบียนไว้เป็นหลักฐาน และมีหลักฐานที่จะสอบค้นได้ตลอดเวลา

๓) ส่งเสริมให้ผู้ประกอบการเคร่งครัดในการขอหลักฐานการซื้อขาย เพื่อขอลดอัตราภาษี อันเป็นหนทางหนึ่งที่จะทำให้การหลบหลีกภาษีลดน้อยลงได้บางส่วน เพราะ ผู้ผลิตย่อมต้องพยายามรักษาสีทธิในการขอลดอัตราภาษีการค้าดังกล่าว ทำให้รัฐบาลมีหลักฐานในการตรวจสอบมากขึ้น ประสิทธิภาพในการจัดเก็บดี การจัดเก็บภาษีเต็มเม็ดเต็มหน่วยกว่าเดิม อันจะนำไปสู่การใช้ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่นิยมใช้ในประเศกลุ่มตลาดร่วมยุโรป ซึ่งสามารถขจัดปัญหาการชำรุดของภาษีการค้าให้หมดสิ้นไปอย่างสิ้นเชิง

๔) ส่งเสริมให้อุตสาหกรรมมีการรวมตัวในแนวนอน เพราะการลดอัตราภาษีการค้า นอกจากจะทำให้เงินภาษีที่เสียลดน้อยลงโดยตรงแล้ว ยังทำให้ฐานการค้าพาณิชย์ที่เข้าซ้อนในทอดต่อ ๆ ไปเล็กลง เป็นการช่วยเสริมให้เงินภาษีที่ต้องจ่ายชำระลดลงได้อีกทางหนึ่ง ดังนั้นการจัดซื้อชิ้นส่วนต่าง ๆ จากภายนอกกิจการการระภาษีการค้าจะลดลงอันทำให้ได้ประโยชน์มากกว่าการผลิตและการจัดการ การส่งเสริมอุตสาหกรรมภายในกิจการเองซึ่งมีความยุ่งยากในด้านการผลิตและการจัดการ การส่งเสริมอุตสาหกรรมตามรูปแบบนี้ทำให้แต่ละอุตสาหกรรมได้ใช้ความสามารถเฉพาะด้านของตนเองได้อย่างเต็มที่ และสามารถพัฒนาคุณภาพของสินค้าให้ทัดเทียมกับสินค้าจากต่างประเทศเพื่อหาข้อได้เปรียบในด้านการแข่งขัน และเป็นที่ปรากฏชัดว่าสินค้าที่ผลิตได้ในประเทศไทยบางส่วนมิได้ค้อยกว่าของต่างชาติ ทั้งยังสามารถส่งออกไปแข่งขันกับต่างประเทศได้ เช่น เสื้อผ้าสำเร็จรูป อาศัยผ้าและด้ายจากอุตสาหกรรมทอผ้าและอุตสาหกรรมผลิตด้าย เป็นการแยกขั้นตอนการผลิตเสื้อผ้าสำเร็จรูปออกจากกัน เพื่อให้อุตสาหกรรมแต่ละขั้นตอนสามารถทุ่มเทความรู้และเทคนิคเฉพาะด้านในการพัฒนาผลิตภัณฑ์ของแต่ละกิจการได้อย่างเต็มที่ เป็นต้น

ข้อเสียของการลดหย่อนอัตราภาษีการค้าในทอดที่มีการเข้าซ้อน

การใช้มาตรการลดหย่อนอัตราภาษีการค้าเพื่อลดภาระภาษีเข้าซ้อนดังกล่าว มีข้อเสียคือ

๑) รายได้ของประเทศลดลง นับว่าเป็นปัญหาที่สำคัญสำหรับการบริหารงานของรัฐบาล เพราะปรากฏว่าทุกปีรัฐบาลจะต้องขอกู้เงินจากต่างประเทศมาใช้จ่ายในการทำนุบำรุงประเทศเท่ากับเป็นการก่อหนี้ให้กับอนุชนรุ่นหลัง จัดว่าเป็นวิธีหาเงินรายรับเพื่อใช้จ่ายในประเทศที่ไม่เหมาะสม เพื่อป้องกันปัญหาดังกล่าว รัฐบาลอาจประกาศขึ้นอัตราภาษีการค้าสำหรับสินค้าสำเร็จรูปทั้งที่ผลิตได้ภายในประเทศและที่นำเข้ามาจากต่างประเทศในอัตราที่เท่าเทียมกัน เพื่อให้เกิดการแข่งขัน อันจะนำไปสู่การปรับปรุงประสิทธิภาพการผลิตให้ดีขึ้นอยู่เสมอ และการกำหนดอัตราภาษีดังกล่าวก็สามารถพิจารณาได้อย่างเต็มที่โดยไม่ต้องคำนึงถึงปัญหาการเข้าซ้อนอีก ทั้งยังก่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้ประกอบการทุกประเภทให้ได้รับสิทธิเท่าเทียมกัน

๒) อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการอุตสาหกรรมชนิดเดียวกัน โดยเฉพาะอุตสาหกรรมขนาดใหญ่และอุตสาหกรรมขนาดเล็ก ที่การจัดทำหลักฐานต่าง ๆ อย่างละเอียดอาจไม่คุ้มกับเงินภาษีที่จะได้รับการลดหย่อนภาษี ดังนั้นการใช้สิทธิเพื่อขอลดหย่อนภาษี

ส่วนใหญ่จะเป็นกิจการขนาดใหญ่ที่ระบบบัญชีและการจัดทำหลักฐานดีอยู่แล้ว ไม่ต้องยุ่งยากในการจัดทำมากขึ้น ส่วนอุตสาหกรรมขนาดเล็กจะใช้สิทธิการลดหย่อนภาษีน้อยกว่า อันเป็นเหตุให้อุตสาหกรรมขนาดใหญ่ซึ่งโดยทั่ว ๆ ไปได้เปรียบอุตสาหกรรมขนาดเล็กในด้านกำลังการผลิตขนาดใหญ่อยู่แล้ว ยังได้เปรียบด้านการบริการภาษีซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนสินค้าอีกด้วย

จากแนวทางในการแก้ไขที่ได้กล่าวมาทั้งหมดนี้ แต่ละวิธีมีทั้งข้อดีและข้อเสียควบคู่กันไป การที่จะพิจารณาเลือกแนวทางใดเพื่อนำมาแก้ไขปัญหาการเข้าซ้อนของภาษีการค้าควรคำนึงถึงวัตถุประสงค์ในการปรับปรุง ในขณะเดียวกันเนื่องจากรายได้ภาษีอากรเป็นรายรับของรัฐบาลที่จำเป็นต่อการพัฒนาประเทศ การแก้ไขการจัดเก็บภาษีการค้าดังกล่าวควรคำนึงถึงความเหมาะสมของบุคคลทุกฝ่ายภายในประเทศที่ได้รับผลกระทบกระเทือนประกอบด้วย กล่าวคือค่อย ๆ ปรับปรุงแก้ไขปัญหาการเข้าซ้อนในขณะที่พยายามหาหนทางหารายได้ทางค้ำอื่นเพื่อชดเชยภาษีที่รัฐบาลต้องสูญเสียไป เพราะ การจัดเก็บภาษีเป็นเพียงเครื่องมืออย่างหนึ่งในการหารายได้ของรัฐบาลเท่านั้น

ศูนย์วิทยพัชกร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย