



ภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากมูลเหตุที่ภาษีการค้าเป็นภาษีที่จำเป็นสำหรับประเทศที่กำลังพัฒนา เช่นประเทศไทย เพราะสามารถทำรายได้ให้กับประเทศเป็นจำนวนสูงที่สุดของภาษีฝ่ายสรรพากรมาโดยตลอด นอกจากนี้ยังเป็นภาษีที่สามารถใช้เป็นเครื่องมือแก้ปัญหาเศรษฐกิจของประเทศได้อีกด้วย รัฐบาลจึงเล็งเห็นความสำคัญและให้ความสนใจศึกษาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีการค้า โดยพยายามที่จะหาวิธีการให้ภาษีการค้ามีลักษณะการจัดเก็บที่อำนวยความสะดวกให้เกิดความเป็นธรรม ทั้งผู้ประกอบการ ผู้บริโภค ภาษี และ เป็นผลดีต่อเศรษฐกิจของประเทศเพิ่มมากขึ้น จากแนวความคิดเกี่ยวกับการพัฒนาการจัดเก็บภาษีการค้าดังกล่าว ใคมีนักวิชาการภาษีหลายท่านให้ความเห็นว่า ภาษีการค้าของไทยในปัจจุบันที่มีรูปแบบการจัดเก็บจากคนทาง คือเก็บจากผู้ผลิต ผู้นำเข้า และผู้ส่งออกเป็นส่วนใหญ่ นั้น เป็นการล้าสมัย น่าที่จะนำเอาภาษีมูลค่าเพิ่ม (value-added tax) ที่ใช้อยู่อย่างใดผลดี ก่อให้เกิดรายได้และเป็นผลดีต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศสมาชิกกลุ่มตลาดรวมยุโรป (European Economic Community) มาใช้แทนภาษีการค้าสำหรับประเทศไทย ประกอบกับแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติฉบับที่ 5 ก็ได้มีการกล่าวถึงแผนการปรับปรุงระบบและโครงสร้างภาษีอากรของไทยที่เกี่ยวกับภาษีการค้าไว้ว่า ใคมีการเตรียมการที่จะจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อเป็นการแก้ปัญหาภาษีซ้ำซ้อนและความยุ่งยากอันเกิดจากการที่ภาษีการค้ามีหลายอัตรา<sup>1</sup>

<sup>1</sup> สำนักนายกรัฐมนตรี, สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ, แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติฉบับที่ 5 พ.ศ. 2525 - 2529, หน้า 39

ดังนั้นจึงสมควรศึกษาถึงวิวัฒนาการ ความหมาย ลักษณะการจัดเก็บ ตลอดจนผลดีและผลเสียของภาษีมูลค่าเพิ่ม (value-added tax) ว่าสมควรจะนำมาใช้แทนภาษีการค้าของไทยหรือไม่ อย่างไร ซึ่งจะกล่าวต่อไป ดังนี้

#### 4.1 วิวัฒนาการและความหมายของภาษีมูลค่าเพิ่ม

4.1.1 วิวัฒนาการของภาษีมูลค่าเพิ่ม แนวความคิดเกี่ยวกับระบบภาษีที่เก็บจากมูลค่าเพิ่มมิใช่เป็นแนวความคิดใหม่ แต่ได้เกิดขึ้นนานแล้วตั้งแต่หลังสงครามโลกครั้งที่ 1 โดย Thomas S. Adam ศาสตราจารย์ชาวอเมริกัน แห่งมหาวิทยาลัย Yale และ Dr. Wilhelm von Siemens นักธุรกิจชาวเยอรมัน ซึ่งเป็นที่ปรึกษาของรัฐบาลเยอรมันด้วย ทั้งสองได้แนะนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่ง Von Siemens ได้เรียกภาษีที่เขาเสนอแนะนี้ว่า ภาษีการขายทุกทอดที่ได้ปรับปรุงให้ดีขึ้นแล้ว (refined turnover tax) ส่วน Adams เห็นว่าภาษีที่เขาเสนอแนะเป็นภาษีเงินได้ที่เกิดจากการประกอบธุรกิจที่ได้ปรับปรุงแล้ว (a modified business income tax) แนวความคิดของบุคคลทั้งสองได้รับการสนับสนุนเพียงเล็กน้อย แต่ไม่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามแนวความคิดดังกล่าว จนกระทั่งประเทศฝรั่งเศสได้เปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีการขายจากผู้ผลิต (manufacturer's sales tax) มาเป็นการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าเพิ่ม ในปี ค.ศ. 1954 - 1955 ผลจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศฝรั่งเศส ทำให้ประเทศในกลุ่มตลาดรวมยุโรปศึกษาถึงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนี้และได้ตกลงร่วมกันนำเอาภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในทุกประเทศ การนำเอาภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในกลุ่มตลาดรวมยุโรปนี้ ผู้เชี่ยวชาญของประเทศสมาชิกต่างลงความเห็นว่า การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไปจนถึงระดับการขายปลีก ก่อให้เกิดผลดีในแง่ความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ และเป็นการขจัดปัญหาภาษีซ้ำซ้อน (cascade taxes) ซึ่งประเทศสมาชิกได้รับอยู่จากการเก็บภาษีการขายทุกทอด

(turnover tax) ก่อนที่จะเปลี่ยนมาใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>1</sup>

4.1.2 ความหมายของภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีมูลค่าเพิ่มคือ ภาษีที่เก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าและบริการในทุกขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่าย ตั้งแต่ขั้นผู้ผลิต ผู้ขายส่ง และผู้ขายปลีก ผู้ประกอบกิจการใน แต่ละทอด คงชำระภาษีเฉพาะจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของยอดขายหักด้วยยอดซื้อ การเก็บภาษีจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นระหว่างยอดซื้อและยอดขายนี้ เป็นการเก็บ ภาษีจาก ค่าจ้าง ดอกเบี้ย ค่าเช่า กำไร และปัจจัยการผลิตอื่น ๆ เช่น วัตถุดิบ<sup>2</sup> ฯลฯ

เมื่อพิจารณาถึงวิธีการจัดเก็บภาษีแบบมูลค่าเพิ่มนี้จะเห็นได้ว่า ภาษีมูลค่าเพิ่ม (value-added tax) มีลักษณะเหมือนภาษีการขายที่เก็บทุกทอด (turnover tax) ในแง่ที่ว่า เป็นการเก็บภาษีจากทุกขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่าย ตั้งแต่ขั้นผู้ผลิต ผู้ขายส่ง และผู้ขายปลีก เช่นเดียวกัน แต่ภาษีทั้งสองประเภทนี้มีข้อแตกต่างกันในแง่ที่ว่า ภาษีการขายทุกทอด (turnover tax) ภาษีที่ชำระไปในทอดก่อน ๆ จะไม่นำมาหักออกจากภาษีในทอดต่อ ๆ มา ซึ่งมีผลให้ราคาสินค้าเพิ่มขึ้นในอัตราที่สูงกว่าภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งจะไกลลวาคือไป ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่ม (value-added tax) ภาษีที่ชำระในทอดก่อน ๆ สามารถจะนำมาหักออกจากภาษีที่ต้องชำระในทอดต่อ ๆ มาได้ จากคุณสมบัติของภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ ประเทศที่ประสบปัญหาภาษีซ้ำซ้อนของภาษีการขายทุกทอดจึงนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แก้ปัญหาภาษีซ้ำซ้อนดังกล่าว

<sup>1</sup> J. van Hoorn Jr., W. Kuiper and Glenn A. Abraham, Guides to European Taxation vol. 4 Value Added Taxation in Europe, (Amsterdam: International bureau of fiscal documentation, 1979) p.p. 4 - 5

<sup>2</sup> B. Kenneth Sanden, "V.A.T.: what, how, where" The Tax Adviser, March, 1973. p.p. 150 - 151

ความแตกต่างของภาษีทั้งสองประเภทนี้จะแสดงให้เห็นได้จากตัวอย่าง ดังต่อไปนี้

1 ตาราง เปรียบเทียบระหว่างการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและการจัดเก็บภาษีการขายทุกทอด

(อัตราภาษี 10 %)

	มูลค่าเพิ่ม	ภาษีที่ชำระ ตอนขาย	ภาษีที่ชำระ ตอนซื้อ	ภาษีที่คง ชำระเพิ่ม
ผู้ชายวัตถุดิบ	300	30	—	30
ผู้ผลิต	200	50	30	20
	500			
ผู้ชายส่ง	100	60	50	10
	600			
ผู้ชายปลีก	400	100	60	40
ผู้บริโภค	1,000			
ยอดรวม	1,000	240	140	100

จากตัวอย่างนี้ ภาษีที่คงชำระทั้งสิ้น ในกรณีภาษีการขายทุกทอด (turnover tax) จะเท่ากับ 240 ส่วนภาษีที่คงชำระทั้งสิ้นในกรณีภาษีมูลค่าเพิ่ม (value-added tax) จะเท่ากับ 100

เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มมีผลดีดังกล่าวจึงทำให้เกือบทุกประเทศในยุโรปได้ศึกษาถึงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม อเมริกา และในหลาย ๆ ประเทศในลาตินอเมริกา รวมทั้งญี่ปุ่น และประเทศอื่น ๆ ในตะวันออกไกล สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้ไปจนถึงระดับการขายปลีก ได้มีการจัดเก็บโดยประเทศใน

<sup>1</sup> Ibid. p. 151

ยุโรป 12 ประเทศ 9 ประเทศเป็นสมาชิกของกลุ่มตลาดร่วมยุโรป ได้แก่ เบลเยียม, เดนมาร์ก, ฝรั่งเศส, สาธารณรัฐเยอรมัน, ไอร์แลนด์, อิตาลี, ลักเซมเบิร์ก, เนเธอร์แลนด์ และสหราชอาณาจักร ส่วนอีก 3 ประเทศ คือ ออสเตรีย นอร์เวย์ สวีเดน ประเทศในลาตินอเมริกา คือ บราซิล เอกวาดอร์ อุรุกวัย ส่วน ไอวอรีโคสต์ มาตากัสการ์ มอร็อกโค และ เซเนกัล ซึ่งครั้งหนึ่งเคยเข้าร่วมสมาคมกับฝรั่งเศส เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเหมือนกับฝรั่งเศส ในสมัยเริ่มแรก โดยเก็บถึงระดับการขายส่ง นอกจากนี้ ฟินแลนด์ กรีก ตุรกีก็มีการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในลักษณะจำกัด และประเทศที่กำลังพัฒนา หลายประเทศซึ่งเก็บภาษีการขายในทอดผลิต ก็ได้นำเอาวิธีการของภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ เช่นอาร์เจนตินา โคลอมเบียในลาตินอเมริกา อัลจีเรียในแอฟริกา และฟิลิปปินส์ในตะวันออกไกล<sup>1</sup>

4.2 ฐานของภาษีมูลค่าเพิ่ม ในทางทฤษฎีภาษีมูลค่าเพิ่ม อาจแบ่งออกได้ 3 แบบ<sup>2</sup> คือ

4.2.1 ฐานภาษีแบบรายได้ประชาชาติขั้นต้น (Gross National Product Type) การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบนี้จะเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าและบริการทุกชนิดและทุกทอดจนกว่าสินค้านั้นจะถึงมือผู้บริโภค มูลค่าที่เพิ่มขึ้น (value-added) จะ

<sup>1</sup> United Nations. Sales Tax Administration. Major Structural and Practical issues with special reference to the needs of developing countries, (New York : United Nations, 1976) p. 41

<sup>2</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสวีธรรม, "การจัดเก็บภาษีการขายจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้น" เอื้องฟ้า 3 (กันยายน - ตุลาคม 2522) : หน้า

ด้วยต้นทุนที่เข้ามา และต้นทุนการผลิตที่เพิ่มเข้าไป โดยไม่ยอมให้หักค่าเสื่อมราคาออกจากรายจ่ายทุน ดังนั้นฐานของภาษีในแต่ละช่วงของการผลิตหรือการขาย คือ รายได้ที่เกิดจากค่าจ้าง (wages) ค่าเช่า (rent) ดอกเบี้ย (interest) กำไร (profit) และค่าเสื่อมราคา (depreciation) ส่วนประกอบต่าง ๆ เหล่านี้เมื่อรวมกันเข้าแล้ว คือ รายได้ประชาชาติ (Gross National Product) หรือ G.N.P. ตัวอย่างฐานภาษีแบบรายได้ประชาชาติขั้นต้น มีดังนี้

	<u>หน่วยผลิต A</u>	<u>หน่วยผลิต B</u>	<u>หน่วยผลิต C</u>
ค่าจ้าง, ค่าเช่า, ดอกเบี้ย, กำไร	100	80	90
บวกด้วย ค่าเสื่อมราคา	20	15	16
ฐานภาษี	<u>120</u>	<u>95</u>	<u>106</u>

4.2.2 ฐานภาษีแบบรายได้ประชาชาติสุทธิ (National Income or Net National Product Type) คือการเก็บภาษีจากการขายผลิตภัณฑ์สุทธิ (net product) ของสินค้าและบริการทุกชนิด หรือจากมูลค่าเพิ่มสุทธิ (net value-added) ของแต่ละหน่วยเศรษฐกิจ ซึ่งจะเท่ากับรายรับของการขาย หักด้วยต้นทุนที่เข้ามาและหรือต้นทุนที่เพิ่มเข้าไป และค่าเสื่อมราคาในการใช้สินค้าทุน ฐานของภาษีมูลค่าเพิ่มแบบนี้จึงเท่ากับรายได้สุทธิของแต่ละหน่วยเศรษฐกิจที่เกิดจาก ค่าจ้าง ค่าเช่า ดอกเบี้ย และกำไร หรือเท่ากับ G.N.P. หักด้วย Capital consumption allowance or depreciation ดังตัวอย่างต่อไปนี้

	<u>หน่วยผลิต A</u>	<u>หน่วยผลิต B</u>	<u>หน่วยผลิต C</u>
รายรับจากการขาย	120	215	151
หักด้วยการซื้อสินค้าเพื่อผลิตต่อ	-	120	45
หักด้วยค่าเสื่อมราคา	<u>20</u>	<u>15</u>	<u>16</u>
ฐานภาษี	<u>100</u>	<u>80</u>	<u>90</u>

4.2.3 ฐานภาษีแบบรายจ่ายเพื่อการบริโภค (Consumption type) ฐานของภาษีในกรณีนี้จะเท่ากับรายรับจากการขายหักด้วยต้นทุนที่เข้ามา ต้นทุนที่เพิ่มเข้าไป และรายจ่ายต่าง ๆ ที่เกิดจากการใช้เครื่องมือในการผลิตสินค้าในทุก ๆ ช่วง ดังตัวอย่างต่อไปนี้

	<u>หน่วยผลิต A</u>	<u>หน่วยผลิต B</u>	<u>หน่วยผลิต C</u>
รายรับจากการขาย	120	215	151
หักด้วยการซื้อสินค้าเพื่อผลิตต่อ	-	120	45
หักด้วยการซื้อสินค้าทุน	-	-	100
ฐานภาษี	<u>120</u>	<u>95</u>	<u>6</u>

ภาษีมูลค่าเพิ่มจากฐานภาษี 3 แบบ ดังกล่าวข้างต้น ฐานภาษีแบบรายโคประชาชนชาติชั้นตน และแบบรายโคประชาชนชาติสุทธิเป็นเพียงแบบของภาษีมูลค่าเพิ่มในทางทฤษฎีเท่านั้น ประเทศต่าง ๆ ที่ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม คงใช้เฉพาะภาษีมูลค่าเพิ่มแบบรายจ่ายเพื่อการบริโภค

4.3 วิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มแบบรายจ่ายเพื่อการบริโภค  
(Consumption type) มีวิธีการคำนวณ 2 วิธี คือ วิธีการหักออกโดย

ตรง และวิธีการหักออกโดยอ้อม<sup>1</sup>

4.3.1 วิธีการหักออกโดยตรง หรือที่เรียกว่า "direct subtraction method" เป็นวิธีการคำนวณโดยนำรายรับจากการขายหักด้วยวัตถุดิบที่ซื้อเข้ามา และรายจ่ายฝ่ายทุน แล้วนำผลต่างดังกล่าวคูณด้วยอัตราภาษีที่กำหนดไว้ในทุกทอดที่ทำการซื้อขาย ตามตัวอย่างการคำนวณดังต่อไปนี้<sup>2</sup>

ยอดขาย		1,000
หักด้วยวัตถุดิบที่ซื้อเข้ามาจากกิจการอื่น	600	
รายจ่ายฝ่ายทุน	<u>300</u>	= <u>900</u>
ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม		100
ภาษีที่จะต้องเสีย 20%	=	20

4.3.2 วิธีการหักออกโดยอ้อม หรือที่เรียกว่า "indirect subtraction method" หรือ "tax credit method" เป็นการคำนวณภาษีซึ่งผู้ผลิตและผู้ขายแต่ละทอดคำนวณภาษีรวมทั้งหมดก่อน โดยเอาอัตราภาษีตามอัตราที่กำหนดคูณด้วยยอดขายทั้งหมด แล้วหักด้วยภาษีที่ผู้ขายสินค้าชั้นกลางหรือสินค้าทุนในทอดก่อน ๆ ใ้จ่ายไปแล้ว คงชำระเฉพาะจำนวนภาษีที่แตกต่างกัน แต่ถาจำนวนภาษีที่นำมาหักออกมีจำนวนมากกวาภาษีที่จะต้องชำระ ผู้เสียภาษีก็จะได้รับคืนภาษี หรือนำไปเครดิตกับภาษีที่จะต้องชำระในครั้งต่อไป เนื่องจากวิธีการหักออกโดยอ้อมนี้จะต้องมีการ

<sup>1</sup> United Nations. Sales Tax Administration . . . . ,  
p. 42

<sup>2</sup> Carl S. Shoup, Center of Planning and Economic Research Lecture Series 27, The Value - Added Tax,  
(Athens: F. Constantinidis and K.Mihalas, 1973) p. 18



ออกใบอินวอยซ์ในทุกทอดของการซื้อขายเพื่อนำมาแสดง เป็นหลักฐานในการหักภาษีที่ชำระไว้แล้วในทอดก่อน ๆ ทุกประเทศที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจึงใช้วิธีการคำนวณภาษีแบบนี้ เพราะใบอินวอยซ์นี้สามารถใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมการซื้อขายของผู้ประกอบกิจการทุกทอดได้ อันเป็นการป้องกันการหลบหลีกภาษีได้เป็นอย่างดี วิธีการคำนวณภาษีโดยวิธีนี้ จะแสดงให้เห็นตามตัวอย่าง ดังต่อไปนี้

ตารางแสดงวิธีการคำนวณภาษีโดยวิธีการหักออกโดยอ้อม  
(อัตราภาษี 5 %)

	ราคาซื้อ	ราคาขาย	ยอดรวมของภาษีแต่ละทอด	จำนวนภาษีที่จะต้องชำระเพิ่มแต่ละทอด
ผู้ขายวัตถุดิบ	-	105 (100+ภาษี 5)	5	5
ผู้ผลิต	105 (100+ภาษี 5)	252 (240+ภาษี 12)	12	12 - 5 = 7
ผู้ขายส่ง	252 (240+ภาษี 12)	294 (280+ภาษี 14)	14	14 - 12 = 2
ผู้ขายปลีก	294 (280+ภาษี 14)	378 (360+ภาษี 18)	18	18 - 14 = 4
				ยอดรวมภาษี = 18

จากตัวอย่างนี้ ราคาสินค้าในขั้นสุดท้ายซึ่งกำหนดในทอดขายปลีกมีราคา 378 บาท จำนวนภาษี 18 บาท คือ 5% ของราคาสินค้าก่อนรวมภาษี 360 บาท จำนวนภาษีในขั้นสุดท้ายนี้จะ เท่ากับจำนวนภาษีในแบบของการขายปลีก (retail sale tax) ซึ่งในแต่ละกรณี ผู้บริโภคจะรับภาระภาษี 18 บาท และราคาสินค้า 360 บาท แต่ภายใต้การเก็บภาษีแบบขายปลีก

จำนวนภาษี 18 บาท ผู้ขายปลีกแต่ผู้เดียว เป็นผู้มีหน้าที่ชำระภาษีให้กระทรวง  
การคลัง แต่ภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีจะถูกชำระไปยังกระทรวงการ  
คลัง โดยผ่านขั้นตอนที่แตกต่างกัน คือ ภาษี 5 บาท ผู้ชำระคือผู้ขายวัตถุดิบ  
ภาษี 7 บาท ผู้ชำระคือผู้ผลิต ภาษี 2 บาท ผู้ชำระคือผู้ขายส่ง ภาษี 4  
บาท ผู้ชำระคือผู้ขายปลีก<sup>1</sup>

4.4 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อพิจารณาจากหลักการของ  
ภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มคือ ผู้ที่ประกอบกิจการในฐานะ  
ผู้ผลิต ผู้ขายส่ง จนถึงผู้ขายปลีก และผู้ให้บริการตามประเภทกิจการที่กฎหมาย  
กำหนดให้ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ประเทศที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มคือ ผู้  
ผลิต ผู้ขายส่ง และผู้ขายปลีก ใดแทบทุกประเทศในกลุ่มตลาดรวมยุโรป และ  
ประเทศในยุโรปอื่น ๆ เช่น สวีเดน ออสเตรเลีย แต่ในบางประเทศผู้มีหน้าที่  
เสียภาษีมีผู้ประกอบการทุก ๆ หอค แต่เป็นผู้ประกอบการเฉพาะบางหอค  
เท่านั้น เช่น ประเทศโบลิเวีย ซึ่งจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะหอคผู้ผลิตเทา  
นั้น และบางประเทศเก็บไปจนถึงหอคผู้ขายส่ง เช่น ประเทศสาธารณรัฐมาดา-  
กาสกี<sup>2</sup> ซึ่งปัญหาในเรื่องที่ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มนี้จะขยายไปจน  
ถึงขั้นการขายปลีกหรือไม่นั้น คำตอบในเรื่องนี้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงในแต่ละ  
ประเทศคือถาประเทศนั้นใช้ภาษีการขายจนถึงขั้นขายปลีกยกอนแล้วการที่จะ

<sup>1</sup>United Nations, Sales Tax Administration .....

P. 43

<sup>2</sup>John Due, Inter-American Center of Tax Adminis-  
trators 22 nd. Technical Conference "Value Added Sales  
Tax Administration" Bogota, Colombia - February 11 - 15,  
1980, P. 103

นำภาษีมูลค่าเพิ่มจนถึงขั้นการขายปลีกมาใช้แทนที่ก็เป็นสิ่งที่กระทำได้โดยง่าย นอกจากนี้ยังขึ้นอยู่กับเจ้าหน้าที่ผู้ทำการปฏิบัติจกเก็บภาษีด้วยว่ามี ประสิทธิภาพ มาก่อนหรือไม่ ถ้าเจ้าหน้าที่ไม่มีประสิทธิภาพแล้วย่อมจะทำให้เกิดปัญหาในการ บริหารจัดเก็บขึ้นได้ ซึ่งทุกประเทศที่ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มมักจะมีประสิทธิภาพ มาก่อนในการใช้ภาษีการขาย ถ้าหากมีการเก็บภาษีในขั้นผู้ประกอบการอุตสาหกรรมและขั้นการขายส่งแล้ว การที่จะเอาภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ก็ไม่ใช่ว่าเรื่องยาก ค้าง เช่นหลายประเทศได้นำมาแล้ว คือ ประเทศอิตาลี เวียดนาม และประเทศด้อยพัฒนา หลายประเทศ ซึ่งในกรณีวัตถุดิบสินค้าขั้นกลาง และสินค้าทุน จะถูกเก็บภาษี ตั้งแต่ตอนต่อแล้วให้เครดิตภาษีแก่ผู้ซื้อ เพื่อไปหักกับภาษีในตอนขายจากวิธีการนี้ ภาษีมูลค่าเพิ่มจะไม่เป็นเรื่องยากที่จะใช้ถึงขั้นการขายส่ง ถ้าภาษีมูลค่าเพิ่ม จะถูกนำมาใช้ในขั้นการขายปลีกก็อาจจะนำมาใช้โดยการใช่อัตราต่างๆ และใช้กับกิจการขนาดใหญ่ก่อน สำหรับกิจการขนาดเล็กอาจปล่อยให้ค่อย และ ถ้าหากการคำนวณใหญ่อยู่ในมือผู้ขายปลีกจะต้องพิจารณาถึงความพร้อมคือ ถ้าส่วนใหญ่เป็นบริษัทขนาดใหญ่หรือบริษัทขนาดกลาง การนำเอาภาษีมูลค่าเพิ่ม มาใช้ในขั้นขายปลีกก็สามารถที่จะกระทำได้โดยง่าย <sup>1</sup>

4.5 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม จากเหตุผลทางเศรษฐกิจและสังคมที่จะเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่ต่ำลง โดยการหักออกสำหรับภาษีที่จะต้องชำระในท้องถิ่น ๆ แต่การให้บริการบางอย่าง เช่น บริการในทางการแพทย์ การขนส่งคนโดยสาร และการทำนม ซึ่งไม่มีผลโดยตรงต่อราคาของการผลิต ประเทศสมาชิกของกลุ่มตลาดรวมยุโรปจึงได้ใหญ่ประกอบการดังกล่าว เลือกได้ว่า จะชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือยกเว้นสำหรับกิจการเหล่านี้

<sup>1</sup> United Nations, Sales Tax Administration.....

การยกเว้นอาจยกเว้นให้ทั้งหมด หรือยกเว้นบางส่วน<sup>1</sup> การยกเว้นให้ทั้งหมด คือการกำหนดภาษีที่อัตราศูนย์ (Zero Rating) ซึ่งเป็นการใช้คืนหรือเครดิตภาษีให้เท่ากับที่ได้อำไรไปในขณะที่ซื้อ มา การยกเว้นให้โดยวิธีการอัตราภาษีศูนย์นี้ ประเทศในยุโรปใช้สำหรับกิจการส่งออก และการให้บริการซึ่งเกี่ยวกับการส่งออกเท่านั้น เช่น การส่งสินค้าและการให้บริการโดยทางเรือและทางเครื่องบิน รวมถึงการซ่อมแซมเรือ และการให้บริการในการเดินเรือด้วย เช่น การเอาของขึ้นหรือลงจากเรือ บางประเทศใช้อัตราภาษีศูนย์สำหรับการขายหนังสือพิมพ์ นอกจากนี้อัตราภาษีศูนย์ ใช้สำหรับอาหารและยา ภายใต้กฎหมายของอังกฤษ และวัตถุดิบซึ่งเป็นสินค้าทางการเกษตรบางอย่างในประเทศไอริช

การยกเว้นบางส่วน (Exemptions) หมายถึงกิจการซึ่งได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี แต่การยกเว้นนี้ ภาษีที่ได้อำไรไปในขณะที่ซื้อจะไม่ได้รับอนุญาตให้นำมาเครดิต ได้แก่การยกเว้นให้แก่สถาบันการเงิน บริษัทประกันภัย สำหรับประเทศในยุโรปทุกประเทศ รวมทั้งสถาบันการเงินของรัฐบาล การให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ (แต่ไม่รวมถึงกิจการโรงแรมที่พัก) กิจการทางการแพทย์ กิจการการศึกษาของรัฐบาล ซึ่งไม่เก็บค่าเล่าเรียน การให้บริการทางกฎหมาย บัญชี สัตวแพทย์ บางประเทศยกเว้นให้

ในประเทศกำลังพัฒนา ขอบเขตของภาษีมักจะแคบกว่าประเทศในยุโรป ในประเทศบราซิลการขายโดยตรงของผลิตภัณฑ์เกษตรที่ผลิตโดยชาวไร่ ชาวนา และผลิตภัณฑ์อาหารบางอย่างได้รับยกเว้น ในไอวอรีโคสต์ มาดากัสกา ซีเนกัล อูรุกวัย ผลิตภัณฑ์อาหารที่ยังไม่ได้ปรุงแต่งและผลิตภัณฑ์อาหารบางอย่างได้รับยกเว้นในบราซิล กระแสไฟฟ้า แร่ที่ยังไม่ได้รับการถลุง เครื่องมือและเครื่องจักรต่าง ๆ เฉพาะที่ใช้กับโรงงาน ได้รับการยกเว้น ในอูรุกวัย วัสดุที่ใช้ในการก่อสร้างได้รับยก

<sup>1</sup> Ibid., P.P 45 - 46

เว้น ใน-มาคากัสการมีวัตถุประสงค์หลายอย่างที่ใช้ในโรงงานได้รับยกเว้น

ภาษีมูลค่าเพิ่มในแบบของประเทศในกลุ่มตลาดร่วมยุโรปได้มีการยกเว้นให้แก่บุคคล ซึ่งทำกิจการที่ได้รับยกเว้น เลือกที่จะไม่รับการยกเว้นใด ผู้ที่มีสิทธิเลือกตามปรกติ กฎหมายกำหนดให้นักบัญชี ผู้สอบบัญชี ทนายความ และผู้ที่ให้หนังสือพิมพ์ออกให้เขา บุคคลผู้ได้รับยกเว้นนี้อาจอยาก เป็นผู้เสียภาษี เพราะมีโอกาสเครดิตภาษี หากว่ามีค่าใช้จ่ายสูงเกิดขึ้น และเมื่อเขาออกอัน-วอชไปแล้วลูกค้าของเขาจะขอเครดิตภาษีใดกลับ

4.6 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ประเทศที่ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มใช้อัตราภาษีแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภทคือ

4.6.1 อัตราภาษีเดียว (Single Rate ) ประเทศที่ใช้อัตราภาษีเดียวนี้คือ ประเทศซึ่งมีไคน่าภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการขายทุกทอด ไคน่าประเทศในกลุ่มสแกนดิเนเวีย และสหราชอาณาจักร การใช้อัตราภาษีเดียวนี้แก้ปัญหา เกี่ยวกับการ เก็บภาษีสำหรับสินค้าที่จำเป็นและสินค้าฟุ่มเฟือย โดยการยกเว้นให้กับกิจการที่จำเป็นบางประเภท เช่น การให้บริการทางสุขภาพ และ เก็บภาษีพิเศษ สำหรับสินค้าฟุ่มเฟือย เช่น รถยนต์ <sup>1</sup>

4.6.2 อัตราภาษีหลายอัตรา (Multiple Rates ) ประเทศที่ใช้อัตราภาษีหลายอัตรา ไคน่าประเทศต่าง ๆ ในยุโรป โดยบางประเทศอาจจะใช้อัตราภาษี 2 อัตรา 3 อัตรา หรือ 4 อัตรา ซึ่งการใช้อัตราภาษีหลายอัตรานี้แสดงให้เห็นถึงความสัมพันธ์กับภาระภาษี ซึ่งกำหนดขึ้นสำหรับสินค้าชนิดต่าง ๆ กันก่อนที่จะได้เปลี่ยนมาใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม <sup>2</sup> คืออัตรามาตรฐานใช้

<sup>1</sup>B. Kenneth Sanden. "V.A.T. : what, how, where...", P. 152

<sup>2</sup>United Nation, Sales Tax Administration ..... P. 46

สำหรับสินค้าและบริการทุกชนิดยกเว้นสินค้าและบริการซึ่ง เก็บภาษีในอัตราพิเศษ  
อัตราภาษีพิเศษ ได้แก่อัตราขั้นต่ำที่ไว้กับอาหารขั้นพื้นฐาน อัตราปานกลางไว้  
สำหรับสินค้าที่เป็นประโยชน์ ส่วนอัตราสูงสุดไว้สำหรับสินค้าฟุ่มเฟือย

สำหรับการคำนวณภาษีนี้ ประเทศในกลุ่มสมาชิกสหประชาชาติรวมยุโรปได้  
ใช้วิธีการคำนวณภาษีจากราคาสินค้าโดยไม่รวมภาษี (Tax exclusive  
basis) ฐานภาษีแบบนี้ในปัจจุบันทุกประเทศในยุโรปใช้ ยกเว้นประเทศ  
สวีเดน นอกจากนี้ยังมีวิธีการคำนวณภาษีจากราคาสินค้ารวมภาษีก่อน (Tax  
inclusive basis) ประเทศที่ใช้วิธีการนี้ ได้แก่ บราซิล และประเทศ  
ในอัฟริกาหลายประเทศ เช่น ไอวอรีโคสต์ และ เซเนกัล<sup>1</sup>

ตัวอย่างประเทศต่าง ๆ ในยุโรป และประเทศที่กำลังพัฒนาบางประ-  
เทศใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราต่างกัน ดังนี้

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศในยุโรป 1 เมษายน 1973

	อัตราศูนย์ (Zero Rate)	อัตราขั้นต่ำ (Low Rate)	อัตราปานกลาง (Intermediate Rate)	อัตรามาตรฐาน (Standard Rate)	อัตราสูงสุด (Highest Rate)
ออสเตรเลีย	-	8% สำหรับสินค้าส่วนใหญ่ที่เป็นอาหารและเครื่องคัม (ไม่รวมไวน์ และเครื่องคัมที่มีแอลกอฮอล์) เชื้อเพลิง หนังสือ และการขนส่งคนโดยสาร	-	16%	-
เบลเยียม	หนังสือพิมพ์และวารสารซึ่งมีเยื่อการพิมพ์น้อยกว่า 50 ครั้งต่อปี	6% สำหรับอาหารประเภท นม สมู ยาสูบ หนังสือพิมพ์และวารสาร (ยกเว้นประเภทที่เก็บในอัตราศูนย์) แกส ผลิตภัณฑ์ และการขนส่ง	14% สำหรับเชื้อเพลิง (ยกเว้นแกส) เสื้อผ้าและรองเท้า	18%	25% สำหรับรถยนต์ เครื่องเพชร ขนสัตว์ เครื่องรับวิทยุ และโทรทัศน์ น้ำหอม สินค้าเกี่ยวกับการถ่ายภาพ สุรา
เดนมาร์ก	หนังสือพิมพ์หรือบางประเภทและเครื่องบิน	-	-	15%	-
ฝรั่งเศส	ผ่อนผันให้ทั้งหมดโดยการยกเว้นสำหรับเนื้อวัว ในช่วงเวลา 1/1/73 ถึง 30/6/73	7% อาหารหลัก ยกเว้นเนื้อ เครื่องคัม โรงแรม สำหรับนักท่องเที่ยว และการขนส่งคนโดยสาร	17.6% สำหรับเชื้อเพลิง สมูไวน์ น้ำผลไม้ ซอคโกแลตและกิจการโรงแรม	20%	33.3% สำหรับรถยนต์ วิทยุ เพชร ผาขนสัตว์ รถจักรยานยนต์บางชนิด
สาธารณรัฐเยอรมัน	-	55% สำหรับอาหารทั้งหมด (รวมทั้งของหวาน ฯลฯ) หนังสือและนิตยสาร ฯลฯ การขนส่งสาธารณะและการขนส่ง	-	12%	-

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศที่กำลังพัฒนาบางประเทศ

	การยกเว้น (Exemptions)	อัตราขั้นต่ำ (Low Rate)	อัตรามาตรฐาน (Standard Rate)	อัตราขั้นสูง (Top Rate)
ลาตินอเมริกา บราซิล (ระดับ รัฐ)	การส่งออกสินค้าที่ผลิต การขายผลิตภัณฑ์ของชาว นาที่ไม่ได้ปรุงแต่งหนังสือพิมพ์ กระแสไฟฟ้า เครื่องมือ เครื่องจักรอุตสาหกรรม	-	16-17% (การส่งออก และการขายภายในประ- เทศ 14%) *	-
เอกวาดอร์	การส่งออก นม เนื้อสด หนังสือ หนังสือพิมพ์	-	4%	-
อูรุกวัย	การส่งออก อาหาร และสิ่งจำเป็นอื่น ๆ หนังสือ- พิมพ์ หนังสือ เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์ ยาสูบ	-	10%	-
แอฟริกา ไอวอรีโคสต์	การส่งออก ผลผลิตทางการเกษตรที่ยังไม่ได้ ปรุงแต่ง ขนมัน นม น้ำมันปาล์ม หนังสือพิมพ์ การขนส่ง	-	9% + อัตราพิเศษบาง ประเภท	16-18% ในบางกรณี 15% การเก็บภาษีสำหรับการเก็บ เช่า เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์ ยาสูบ เครื่องสำอาง เพชร
มาดากัสการ์	การส่งออกอาหารส่วนใหญ่ เครื่องใช้ที่จำเป็น ภายในบ้าน วัตถุดิบ สินค้าชั้นกลางสำหรับสินค้า ที่ได้รับยกเว้น	6% สำหรับอาหารบางอย่าง ยา สิ่งทอ วัสดุก่อสร้าง เครื่องมือ และ ผลิตภัณฑ์ชั้นกลางของสินค้า ที่ต้องเสียภาษี	12%	-
เซเนกัล	การส่งออก อาหารทั่วไป หนังสือพิมพ์ หนังสือแคส การขนส่ง	-	*ผลิตภัณฑ์นำเข้า 11.9% *ผลิตภัณฑ์ในประเทศ 9% น้ำตาล 4%	25% เครื่องสำอาง

<sup>1</sup>United Nations, Sales Tax Administration....., p.49 \* Tax - inclusive rates



4.7 การบริหารจัดการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมีข้อยุ่งยากในกรณีที่กำหนดให้หน่วยธุรกิจทุกหน่วยในระบบ เศรษฐกิจของจดทะเบียนและชำระภาษี แต่ควมเหตุที่การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะใคร่จะคงมีการจัดทำบัญชีและออกใบอินวอยซ์ เพื่อเป็นหลักฐานในการซื้อขายสินค้าและเครดิตภาษีในทุก ๆ หอค ซึ่งเป็นการยากที่ผู้ประกอบการกสิกรรมและผู้ประกอบการธุรกิจขนาดย่อมจะปฏิบัติให้ถูกต้องได้โดยง่าย ดังนั้นจึงยกเว้นให้นำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้กับผู้ประกอบการกสิกรรมและธุรกิจขนาดย่อม หรือถ้าไม่ยกเว้นก็จะใคร่กำหนดวิธีกาพิเศษสำหรับกิจการดังกล่าวไว้ ดังนี้

4.7.1 กรณีผู้ประกอบการกสิกรรม ปัญหาที่เกิดขึ้นเมื่อเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายผลผลิตของผู้ประกอบการกสิกรรม เนื่องจากโดยปรกติผู้ประกอบการกสิกรรมไม่มีความรู้และประสบการณ์ในการทำบัญชี หลายประเทศจึงไม่กำหนดให้ผู้ประกอบการกสิกรรมจดทะเบียน เป็นผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงเป็นผลให้ผู้ประกอบการกสิกรรมไม่มีสิทธิจะนำภาษีที่ชำระในการซื้อ ปัจจัยการผลิตมาหักออกจากภาษีที่เสียไปในการขายผลผลิตได้ ภาษีที่ไม่ได้เครดิตนี้จะถูกรวมเข้าไปในราคาสินค้าที่ผลิตออกจำหน่าย ทำให้สินค้ามีราคาสูงขึ้น และประเทศใดใช้วิธีการที่แตกต่างกัน เพื่อแก้ปัญหาวิธีแรกให้กิจการที่จดทะเบียนเป็นผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อซื้อผลผลิตจากผู้ประกอบการกสิกรรม เครดิตภาษีเป็นเปอร์เซ็นต์ของยอดซื้อที่กำหนดขึ้น เช่น เยอรมัน กำหนดให้ผู้ประกอบการกสิกรรมแสดงภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ในอัตรา 5% ของยอดขายในอินวอยซ์ และผู้ซื้อผลผลิตจากผู้ประกอบการกสิกรรมจะเครดิตภาษีในอัตรา 5% นี้ได้ ดังนั้นจะเห็นได้ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 5%

<sup>1</sup>J. Wechweger, Inter-American Center of Tax Administrators 22nd. Technical Conference "Value Added Sales Tax Administration" Bogota, Colombia - February 11 - 15, 1980, p. 124

ที่ผู้ซื้อผลิตภัณฑ์จากผู้ประกอบการกรสิกรรมได้รับ เกร็ดนี้ ไม่ใช่มูลค่าเพิ่มที่แท้จริง  
ของผลิตภัณฑ์ดังกล่าว แต่เป็นการสมมุติขึ้นเพื่อความสะดวก

ส่วนอีกวิธีหนึ่งโดยการใช้อัตราภาษีศูนย์สำหรับสินค้าที่ขายให้แก่  
ผู้ประกอบการกรสิกรรมเพื่อใช้ในการประกอบการกรสิกรรม เช่น ปศุสัตว์ อาหาร  
สัตว์ เมล็ดพันธุ์ผัก ปุ๋ย เครื่องจักรที่ใช้ในการประกอบการกรสิกรรม แต่กรณีการใช้  
อัตราภาษีศูนย์กับอาหารสัตว์ ปุ๋ย และ เมล็ดพันธุ์ผักนี้ก่อให้เกิดปัญหา เนื่อง  
จากสิ่งเหล่านี้สามารถนำไปใช้สำหรับกิจการภายในบ้านเรือนได้ควบ จึงมีการ  
กำหนดให้ใช้อัตราภาษีศูนย์กับการขายปุ๋ย และ เมล็ดพันธุ์ผักที่ขายเป็นจำนวน  
มาก ๆ การใช้อัตราภาษีศูนย์กับ เครื่องจักรที่ใช้ในโรงงานที่มีขนาดใหญ่ ๆ จะไม่  
เกิดปัญหา แต่การที่จะใช้อัตราภาษีศูนย์กับสิ่งของและ เครื่องมือที่ใช้โดยผู้ประ-  
กอบการกรสิกรรมเป็นจำนวนน้อย ๆ จะก่อให้เกิดความยุ่งยากและ เกิดการหลีกเลี่ยง  
ภาษี เพราะสิ่งเหล่านี้สามารถใช้กับ กิจการที่ไม่เกี่ยวกับกรสิกรรม  
ได้ควบ รัฐบาลประสบปัญหาดังกล่าวจึงใช้วิธีการให้ เกร็ดภาษีโดยการกำหนด  
อัตราเปอร์เซ็นต์สมมุติขึ้น ส่วนวิธีการเกี่ยวกับการใช้อัตราภาษีศูนย์สำหรับสิ่ง  
ใช้ในการประกอบการกรสิกรรมก็เป็นวิธีการที่ดี แต่จำเป็นจะต้องแยกให้เห็นโดย  
ชัดแจ้งว่าสินค้านั้นใช้สำหรับการประกอบการกรสิกรรม หรือใช้ภายในบ้านเรือน<sup>1</sup>

4.7.2 กรณีธุรกิจขนาดย่อย การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม มีการกำหนด  
ยอดขายไวว่าในปีหนึ่งจะต้องเกินกว่าอัตราขั้นต่ำที่กำหนดไว้ จึงจะต้องเสียภาษี  
มูลค่าเพิ่ม วิธีการนี้ใช้อยู่ในประเทศต่าง ๆ ในยุโรป เช่น เดนมาร์ค ยกเว้น

<sup>1</sup>John Due, Inter-American Center of Tax Administra-  
tors 22 nd. Technical Conference "Value Added Sales Tax  
Administration" Bogota, Colombia - February 11 - 15, 1980,  
pp. 106 - 107

โทแกบูกคูล ซึ่งมียอดขายในปีหนึ่งน้อยกว่า 5,000 โครน และประเทศสวีเดน  
 ยกเว้นโทแกบูกคูลซึ่งมียอดขายในปีหนึ่งน้อยกว่า 10,000 โครน ในสาธารณรัฐ  
 ไอร์แลนด์ ผู้ขายปลีกซึ่งมียอดขายในปีหนึ่งน้อยกว่า 12,000 ปอนด์ และบุคคล  
 ผู้ให้บริการซึ่งได้รับค่าตอบแทนน้อยกว่า 1,800 ปอนด์ จะไม่ต้องจดทะเบียน  
 และมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในการขายสินค้าและการให้บริการ และไม่มีสิทธิ  
 ที่จะเครดิตภาษีที่เสียไปในการซื้อ อัตราที่กำหนดไว้ในประเทศต่าง ๆ นี้สูง  
 เกินไปสำหรับประเทศกำลังพัฒนาประเทศบราซิล ไอวอรีโคสต์ เซเนกัล ไมเค  
 ยกเว้นจากขนาดของฐานภาษี แต่ใช้วิธีการอย่างง่าย ๆ โดยการประเมินภาษี  
 จากข้อมูลซึ่งได้จากผู้เสียภาษีเอง<sup>1</sup>

4.7.3 การออกใบอินวอยซและการจัดทำบัญชีในระบบภาษีมูลค่า  
 เพิ่ม ปัจจุบันสำคัญในการควบคุมการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะกระทำได้โดยการ  
 ใช้อินวอยซ ภาษีถึงกำหนดชำระ เมื่อมีการขาย ผู้ประกอบกิจการก็มีสิทธิที่จะ  
 เครดิตภาษีที่เขาได้เสียไปในขณะซื้อ ซึ่งแสดงไว้ในใบอินวอยซที่เขาได้รับจาก  
 ผู้ขายสินค้าที่เขาซื้อมา ใบอินวอยซที่ได้ออกโดยถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนด  
 เท่านั้น จึงจะมีสิทธิได้รับการ เครดิตภาษี การใช้ใบอินวอยซนอกจากเป็นเครื่อง  
 มือควบคุมที่สำคัญแล้วยัง เป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีได้อีกด้วย

รายละเอียดซึ่งจะต้องปรากฏอยู่ในใบอินวอยซคือ รายละเอียดที่  
 เกี่ยวข้องกับกรประกอบราคาซึ่งประกอบด้วย ชื่อ ที่อยู่ ของผู้ขายและผู้ซื้อ  
 สินค้าหรือการให้บริการนั้น วันที่ออกอินวอยซ วันที่ส่งของรายการสินค้า รายการ  
 การให้บริการ จำนวนเงินค่าสินค้าและบริการ ส่วนลด ค่าหีบห่อซึ่งมีส่วนทำให้  
 ราคาสินค้าเพิ่มขึ้น อัตรา และจำนวนภาษี เลขประจำตัวผู้เสียภาษีใบอินวอยซ

<sup>1</sup>G.E. Lent, M. Casanegra and M. Guerard, The Value - Added Tax in Developing Countries, 20 Int'l Monetary Fund Staff Papers, 1973, pp. 346 - 347

นี้จะไม่ออกให้ในชั้นการขายปลีก (ไม่ออก ให้ผู้บริโภค) แต่เมื่อถูกเรียกกรอง อาจจะออกให้ได้ และ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องมีส่วนสัมพันธ์กันทั้งยอกซื้อ ยอกขาย และจำนวนภาษีที่ใครจะเข้าไปในทุกทอด การลงบัญชีจึงเป็นสิ่งจำเป็นที่จะต้องกระทำ การลงบัญชีในกรณีภาษีมูลค่าเพิ่มนี้จะกระทำโดยง่าย ถ้ามีอัตราภาษีเดียว หรือมีชอยกเวนไม่มากนัก ความถูกต้องในการบันทึกบัญชี เป็นหัวใจสำคัญของการควบคุมทางการเงินของธุรกิจ เพราะ เป็นสิ่งที่ทำให้เห็นถึงสภาพอันแท้จริงของการดำเนินงาน สำหรับธุรกิจซึ่งมีขนาดแตกต่างกันย่อมจะมีการลงบัญชีในลักษณะที่แตกต่างกันด้วย คือธุรกิจขนาดใหญ่ย่อมจะต้องมีระบบการท่วบัญชีที่ดี ธุรกิจขนาดกลางอาจจะมีบัญชีแยกประเภท บัญชีซื้อ บัญชีเงินสด และบัญชีธนาคาร แต่สำหรับธุรกิจขนาดเล็ก อาจจะมีแต่บัญชีซื้อ บัญชีขาย และบัญชีคุมสินค้า ซึ่งพอเพียงสำหรับการเก็บภาษีแล้ว เพราะ ธุรกิจขนาดเล็กจะต้องมีบัญชีชนิดที่ง่าย ๆ ในบัญชีเหล่านี้ทั้งสินค้าประเภทเสียและไม่ต้อง เสียภาษีจะลงไว้ในบัญชี เดิม เกี่ยวกับแคบยกไวคนจะหัวขอ การลงบัญชีซื้อและขายสินค้านี้ก็ เพื่อประโยชน์การชำระภาษี <sup>1</sup>

4.7.4 การยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษี ผู้เสียภาษีจะต้องยื่นแบบแสดงรายการ ซึ่งจะต้องมีรายละเอียดเกี่ยวกับชื่อ ที่อยู่ และ เลขทะเบียนของผู้เสียภาษีอัตราภาษีอัตราเดียวหรือหลายอัตรา และกาขายที่ได้ รับการยกเวนภาษี และขอมูลอื่น ๆ ที่ขอพิสูจน์จำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีจะต้องชำระ แบบแสดงรายการนี้ ผู้เสียภาษีจะใคร้รับโดยทางไปรษณีย์ ตามหมายเลขทะเบียน ชื่อ และที่อยู่ของผู้เสียภาษี ทั้งจัดพิมพ์ด้วย เครื่องคอมพิวเตอร์ แต่ประเทศที่กำลังพัฒนาไม่มีคอมพิวเตอร์ที่มีความสามารถเพียงพอและการไปรษณีย์- การทางไปรษณีย์ที่เชื่อถือได้ ผู้เสียภาษีจะต้องขอรับแบบแสดงรายการและกรอก

<sup>1</sup>United Nations, Sales Tax Administration....,

แบบแสดงรายการควยตนเอง <sup>1</sup>

ระยะเวลาการชำระภาษี มีระยะเวลาแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศ ระยะเวลา 1 เดือน สำหรับประเทศแอฟริกาตะวันตก 3 เดือน สำหรับประเทศเนเธอร์แลนด์และสหราชอาณาจักร ระยะเวลา 1 เดือน สำหรับการกรอกแบบแสดงรายการและชำระภาษี ก่อให้เกิดภาระทั้งผู้เสียภาษีและการบริหารจัดเก็บภาษี บางประเทศเช่นสวีเดน ใช้ระยะเวลา 2 เดือน ระยะเวลาที่นานกว่านี้ใช้สำหรับผู้เสียภาษีรายเล็ก ๆ ซึ่งอาจจะเป็นระยะเวลา 4 เดือน 6 เดือน หรือ 12 เดือน ขึ้นอยู่กับจำนวนยอดขายใน 1 ปี และคงได้รับการยินยอมจากเจ้าพนักงานเก็บภาษีของรัฐควย ภายใต้กฎหมายเกณฑ์นี้เกษตรกรสามารถที่ยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีปีละ 1 ครั้ง <sup>2</sup>



ศูนย์วิทยพัฒนา  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>1</sup>G.E.Lent, M. Casanegra and M. Guerard. The Value - Added Tax in Developing Countries, 20 Int'l Monetary Fund Staff Papers, 1973, p. 349

<sup>2</sup>Ibid