



การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร : ศึกษากรณีผลกระทบของ
การใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 80 และมาตรา 80/1

ทวีศักดิ์ คำคลองตัน

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปริธี พนมยงค์
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

พ.ศ. 2557

**Value Added Taxation According The Revenue Code: A Case Study on
the Effect of Applying Rates on Value Added Tax toward
section 80 and section 80/1**

Taweesak Dumklongtan

**A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Laws**

Department of Law

Pridi Banomyong Faculty of Law, Dhurakij Pundit University

2014

เลขที่.....	0231534
วันที่.....	- 7 ต.ค. 2557
เลขเรียกหนังสือ.....	343.055
	ว 22 80
	[2557]



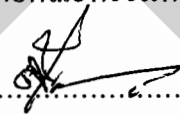
ใบรับรองวิทยานิพนธ์

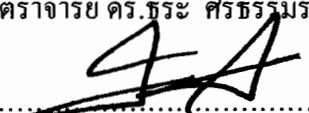
คณะนิติศาสตร์ปริธี พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

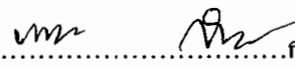
ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

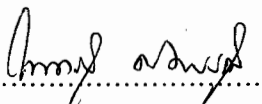
หัวข้อวิทยานิพนธ์ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร : ศึกษากรณีผลกระทบ
ของการใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 80 และมาตรา 80/1
เสนอโดย นายทวิศักดิ์ ดำคลองตัน
สาขาวิชา นิติศาสตร์
หมวดวิชา กฎหมายเอกชนและกฎหมายธุรกิจ
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์

ได้พิจารณาเห็นชอบโดยคณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์แล้ว

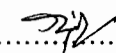

.....ประธานกรรมการ
(ศาสตราจารย์ ดร.ธีระ ศรีธรรมรักษ์)


.....กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์)


.....กรรมการ
(รองศาสตราจารย์ภานิณี กิจพ่อคำ)


.....กรรมการ
(รองศาสตราจารย์ไพฑูรย์ คงสมบูรณ์)

มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์ รับรองแล้ว


.....รองอธิการบดีฝ่ายวิชาการ
(รองศาสตราจารย์ ดร.สมบูรณ์วัลย์ สัตยรักษ์วิทย์)

วันที่ 10 เดือน 1 เมษายน พ.ศ. 2557

หัวข้อวิทยานิพนธ์	การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีผลกระทบของการใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 80 และมาตรา 80/1
ชื่อนักศึกษา	ทวิศักดิ์ คำคลองตัน
อาจารย์ที่ปรึกษา	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์
สาขาวิชา	นิติศาสตร์
ปีการศึกษา	2556

บทคัดย่อ

ภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรนั้นเป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ประเภทหนึ่งซึ่งจัดเก็บจากฐานการบริโภคสินค้า บริการและการส่งออก ซึ่งโดยลักษณะแล้วจะจัดเก็บโดยไม่คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของหน่วยภาษี โดยระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในราชอาณาจักรไทยนั้น ประมวลรัษฎากรได้กำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ 2 อัตราคือ อัตราร้อยละ 10 ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 ใช้บังคับกับสินค้าและบริการโดยทั่วไปอันถือได้ว่าเป็นอัตรามาตรฐาน (Standard Rate) และอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80/1 ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์ในการส่งออกสินค้า

จากการศึกษาพบว่า อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรนั้น มีข้อดีตรงที่ก่อให้เกิดความง่ายและไม่ซับซ้อนในระบบภาษี อันเป็นการสอดคล้องกับควมมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี แต่ในทางตรงกันข้ามอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรยังไม่สามารถก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีได้ อันเนื่องมาจากมีผลให้ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกันต้องเสียภาษีในสัดส่วนที่เท่ากัน และมีผลให้สัดส่วนของเงินได้ของผู้เสียภาษีที่จะต้องนำมาจ่ายเป็นค่าภาษีจะต่ำสำหรับผู้ที่มีรายได้สูง แต่สัดส่วนของเงินได้ของผู้เสียภาษีที่จะต้องนำมาจ่ายเป็นค่าภาษีจะสูงสำหรับผู้ที่มีรายได้ต่ำ ประเด็นนี้ในต่างประเทศนั้น ได้มีพัฒนาการทางกฎหมายในเรื่องอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการกำหนดให้มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มมีหลายอัตรา โดยแต่ละอัตราภาษีนั้นใช้บังคับกับสินค้าและบริการที่มีประเภทแตกต่างกันตามลักษณะการบริโภคของผู้บริโภคที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน จะเห็นได้ว่าอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในต่างประเทศสามารถก่อให้เกิดความเป็นธรรมในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มขึ้นได้ทั้งเมื่อพิจารณาโดยดีถ้วนแล้วอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราที่ใช้บังคับในต่างประเทศนี้ก็อาจมีผลกระทบต่อควมมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีบ้างแต่ก็ยังอยู่ในระดับที่ไม่รุนแรงมากนัก อันเนื่องมาจากลักษณะการกำหนดประเภทของสินค้า ลักษณะเฉพาะของภาษีมูลค่าเพิ่ม

และการบิดเบือนการบริโภค จึงเห็นได้ว่าอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และ มาตรา 80/1 ที่ใช้บังคับอยู่ในราชอาณาจักรไทยนั้นยังไม่เพียงพอที่จะสร้างความเป็นธรรมให้เกิดขึ้น ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้

ดังนั้นผู้วิจัยจึงใคร่ขอเสนอแนะให้ปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากรในส่วนอัตรา ภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยเพิ่มจำนวนอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อบังคับกับสินค้าและบริการที่มีการบริโภค ภายในประเทศ การแก้ไขเปลี่ยนแปลงดังกล่าวผู้วิจัยจะแยกประเภทของอัตราภาษีออกเป็น หลายกลุ่ม โดยจัดกลุ่มให้มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเพียง 3 กลุ่ม เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในระบบภาษี และไม่ให้เกิดผลกระทบในด้านความมีประสิทธิภาพเกินความจำเป็น ดังนี้กำหนดให้มีอัตราภาษี อัตราหนึ่ง ใช้บังคับกับสินค้าฟุ่มเฟือย (Increase Rate) ที่ไม่มีความจำเป็นต่อการดำรงชีพและยกเว้น ภาษีสรรพสามิตแก่สินค้าที่ตกอยู่ในขอบเขตของอัตราภาษีนี้ กำหนดให้มีอัตราภาษีอัตราหนึ่ง ใช้บังคับกับสินค้าที่แต่เดิมอยู่ในขอบเขตของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแต่เป็นกิจการหรือสินค้าที่ไม่ ถึงกับจำเป็นอย่างยิ่งในการดำรงชีพ โดยกำหนดเป็นอัตราต่ำ (Reduce Rate) และกำหนดให้มี อีกอัตราหนึ่งโดยคงให้มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 เป็นอัตรามาตรฐาน (Standard Rate) เพื่อใช้รองรับกับสินค้าและบริการประเภททั่ว ๆ ไปที่มีได้อยู่ในขอบเขตของ อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งสองอัตราข้างต้น ในการนี้ผู้วิจัยเสนอให้มีการปรับปรุงการยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อใช้กับสินค้าหรือบริการที่จำเป็นในการดำรงชีพอย่างแท้จริงโดยปรับปรุงประเภท ของสินค้าหรือบริการ บางประเภทที่เคยอยู่ในขอบเขตการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวล รัษฎากรให้ไปอยู่ในขอบเขตของอัตราต่ำ ในการกำหนดประเภทของสินค้าและบริการจะต้อง กำหนดอย่างเฉพาะเจาะจงเพื่อลดการเกิดข้อโต้แย้งถึงประเภทของสินค้าและบริการที่จะต้องตก อยู่ภายใต้ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราใดอันจะก่อให้เกิดความยุ่งยาก โดยการกำหนดประเภทของสินค้าแล้ว บริการนี้จะต้องใช้ประกอบกับการตีความประเภทของสินค้าที่ตกอยู่ในอัตราภาษีอัตราต่าง ๆ ซึ่งต้องตีความโดยเคร่งครัดดังที่กำหนดไว้เพื่อลดผลที่จะเกิดขึ้นอันกระทบต่อความมีประสิทธิภาพ ทั้งยังให้คงภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราศูนย์ไว้เพื่อส่งเสริมการส่งออก

Thesis Title	Value Added Taxation According the Revenue Code: A Case Study on the Effect of Applying Rates on Value Added Tax toward section 80 and section 80/1.
Author	Taweesak Dumklongtan
Thesis Advisor	Assistant Professor Dr. Jirasak Rodjan
Department	Law
Academic Year	2013

ABSTRACT

Value-added Tax under the revenue code is one of Indirect taxes which calculate tax based on product consumption, service and export, characteristically regardless to the ability of the tax entities to pay. VAT in Thailand has 2 tax rates; standard rate 10 per cent under section 80 charged on most goods and services and zero rate 0 per cent under section 80/1 for export of good other purposes.

From the study, VAT has many advantages. Its advantages are relative stability, uncomplicated and the ease of auditing control. All of these make an efficiency of tax levying. However it also has big disadvantage. VAT under revenue code may not follow the social equity objective since all people with different ability to pay have to pay the amount of tax in same proportion. As a result, the burden of taxes on low income people is greater than on the other groups. To keep the tax system fair to all tax entities, other countries have developed and implemented the new tax policy system. That is multiple-tax rates system. This tax system will have different VAT rates. Each rate is depended on the good and services that are being provided in categories according to the characteristic of particular tax entities. However, when we consider thoroughly the multiple-tax rates VAT system, the system may makes an impact of levying efficiency but not at the most satisfactory level, due to the problems of classifying good and service groups , particular characteristic of Vat and consumption distortion. VAT rate under section 80 and 80/1 of Revenue Code in Thailand is not good enough to create equality in VAT system.

Thus I, as the researcher, would like to suggest the improvement of Revenue code in VAT section by adding VAT rates that are charged on goods and domestic services. Having an objective to create social equality and preventing the impact on the efficiency than necessary, the researcher will categorize vat rates into 3 groups as following. The first VAT rate is increase rate charged on luxury goods which is not basic necessities of life and exempt VAT from goods fallen in this Tax rate as mentioned before. The second VAT rate is reducing rate charged on goods and services which is not quite basic necessities and formerly under VAT exemption. The Last VAT rate is standard rate under section 80 of Revenue Code. It is default VAT rate applicable on the rest of common goods and services which are not fallen into first two groups of VAT rates. In this thesis, I would like to improve the tax exemption for the basic necessities by moving some good and service items from VAT exemption list to lower VAT rate list. To reduce Vat confusion and avoid the argument over the right VAT on goods and services, there must have specific VAT rules to point out which of VAT each good and service should be applied to. In the classification, we must stick to the VAT rules as prescribed in order to reduce the unexpected result that might impact on the efficiency of levying. Additionally, we have to maintain zero-rated VAT to promote our export.

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สามารถเริ่มต้นและสำเร็จลงได้ด้วยความเมตตาของผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ที่กรุณาเสียสละเวลาอันมีค่ายิ่งรับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ให้ข้าพเจ้า ทั้งท่านได้สอนให้ข้าพเจ้าได้เรียนรู้ถึงการสร้างสรรค์งานในทางวิชาการซึ่งเป็นการเปิดมุมมองใหม่ในการศึกษาในสาขาวิชานิติศาสตร์ของข้าพเจ้า รวมทั้งการตรวจสอบข้อบกพร่อง ให้ความรู้ คำแนะนำและข้อสังเกตในการเขียนงานวิจัยชิ้นนี้แก่ข้าพเจ้า จึงขอกราบขอบพระคุณท่านในความเมตตากรุณาที่มีให้แก่ข้าพเจ้าเสมอมา

ในการนี้ ข้าพเจ้าขอกราบขอบพระคุณ ศาสตราจารย์ ดร.ธีระ ศรีธรรมรักษ์ ที่กรุณาได้รับประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ของข้าพเจ้า และรองศาสตราจารย์ไพฑูรย์ คงสมบูรณ์ และรองศาสตราจารย์ภานิณี กิจพ้อคำ ที่ได้ให้ความกรุณาในการรับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ของข้าพเจ้า และได้ให้ข้อชี้แนะ ข้อห่วงใย ตลอดถึงการให้แนวความคิดในแง่มุมต่าง ๆ อันเป็นผลให้ข้าพเจ้าได้นำกลับไปคิด ไตร่ตรองและทบทวนงานวิจัยชิ้นนี้สำเร็จด้วยดี

นอกจากนี้ข้าพเจ้าขอขอบคุณ นางสาวภัทรภร เปี่ยมทองคำ ที่ได้ให้คำปรึกษาและแนะนำแนวทางและวิธีการดำเนินการต่าง ๆ แก่ข้าพเจ้า จนงานวิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วง

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ หากจะมีคุณประโยชน์และคุณค่าแก่วงการการศึกษาในสาขาวิชานิติศาสตร์อยู่บ้าง ข้าพเจ้าขออุทิศแด่ บิดามารดา และครูบาอาจารย์ของข้าพเจ้าที่ได้กรุณาประสาทวิชาให้แก่ข้าพเจ้า แต่หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีข้อบกพร่องหรือผิดพลาดประการใด ข้าพเจ้าขอน้อมรับไว้แก่ตนแต่เพียงผู้เดียว

ทวิศักดิ์ คำคลองตัน

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	ฅ
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	จ
กิตติกรรมประกาศ	ช
สารบัญตาราง	ฎ
บทที่	
1. บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	9
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	10
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	10
1.5 วิธีดำเนินการศึกษา	11
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	11
2. แนวความคิด ทฤษฎี วิวัฒนาการ หลักการในการจัดเก็บภาษีและหลักการ จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม	12
2.1 แนวความคิด และทฤษฎีในการจัดเก็บภาษีอากร	12
2.1.1 ความหมายของภาษีอากร	14
2.1.2 แนวคิดและวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี.....	18
2.1.3 ประเภทของภาษีอากร	20
2.1.4 โครงสร้างของกฎหมายภาษีอากร.....	23
2.2 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี.....	33
2.2.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith.....	34
2.2.2 หลักความเป็นธรรม (Equity).....	35
2.2.3 หลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลาง (Efficiency).....	42
2.2.4 หลักความประหยัด (Economy).....	47
2.2.5 หลักความแน่นอน (Certainty).....	47
2.2.6 หลักความเรียบง่าย (Simplicity)	48
2.2.7 หลักความยอมรับ (Acceptability).....	49

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
2.2.8 หลักความชอบด้วยกฎหมาย (Legitimacy)	49
2.2.9 หลักความยืดหยุ่น (Flexibility).....	49
2.2.10 หลักการยับยั้งสิ่งเป็นอันตรายต่อสังคม (Discouragement of Social Harm)	50
2.2.11 หลักความร่วมมือระหว่างนานาชาติ (International Cooperation)	50
2.2.12 หลักอำนาจรายได้.....	50
2.3 วิวัฒนาการ ที่มา และแนวความคิดของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม	51
2.3.1 วิวัฒนาการของการจัดเก็บภาษีการค้าก่อนที่จะเปลี่ยนเป็นระบบ ภาษีมูลค่าเพิ่ม	52
2.3.2 ลักษณะทางทฤษฎีของภาษีมูลค่าเพิ่ม	56
2.3.3 แนวความคิดในการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในราชอาณาจักรไทย	66
2.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	73
3. หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ.....	76
3.1 ข้อความคิดเบื้องต้นเกี่ยวกับอัตราภาษี	76
3.2 หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรในราชอาณาจักรไทย	79
3.2.1 กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	79
3.2.2 กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ได้รับยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่ม	83
3.2.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	88
3.2.4 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	90
3.2.5 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม	91
3.2.6 การคำนวณและวิธีเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม	94
3.3 หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในต่างประเทศ	96
3.3.1 หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร.....	96
3.3.2 ภาษีมูลค่าเพิ่มในสาธารณรัฐฝรั่งเศส	113
3.4 เปรียบเทียบหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรไทยกับ ต่างประเทศ.....	121

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
3.4.1	เปรียบเทียบหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรไทยกับ หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร..... 121
3.4.2	เปรียบเทียบหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรไทยกับ หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส 125
4.	บทวิเคราะห์อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 130
4.1	วิเคราะห์อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 ต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพ..... 130
4.1.1	วิเคราะห์อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และ มาตรา 80/1 ต่อหลักความเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการจ่าย (Ability-to-Pay)..... 131
4.1.2	วิเคราะห์อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และ มาตรา 80/1 ต่อหลักความมีประสิทธิภาพ 137
4.2	วิเคราะห์อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราในต่างประเทศต่อหลักความเป็นธรรม ในการจัดเก็บภาษี (Equity) และหลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency) 143
4.2.1	วิเคราะห์อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราในต่างประเทศต่อ หลักความเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการจ่าย (Ability-to-Pay)..... 144
4.2.2	วิเคราะห์อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราในต่างประเทศต่อ หลักความมีประสิทธิภาพ 151
4.3	วิเคราะห์การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราศูนย์ต่อ หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี (Equity) และหลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency)..... 159
4.3.1	วิเคราะห์การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราศูนย์ต่อ หลักความเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการจ่าย (Ability-to-Pay)..... 160
4.3.2	วิเคราะห์การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราศูนย์ต่อ หลักความมีประสิทธิภาพ 169
4.4	วิเคราะห์ผลของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการเป็นประเด็นทางการเมือง 178
5.	บทสรุปและข้อเสนอแนะ 182

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
5.1 บทสรุป.....	183
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	194
บรรณานุกรม.....	201
ประวัติผู้เขียน.....	208

สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
3.1 ตารางแสดงลักษณะของอัตราภาษีหลายอัตราที่อาศัยจำนวนหรือมูลค่าของ ฐานภาษี	77
3.2 ตารางแสดงลักษณะของอัตราภาษีหลายอัตราที่อาศัยประเภทและลักษณะ ของฐานภาษี.....	78

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

รัฐทุกรัฐต่างมีความเป็นเอกภาพที่จะบริหารจัดการกิจการภายในรัฐของตนเองอย่างเป็นอิสระในอันที่จะไม่อยู่ภายใต้บังคับของรัฐอื่น โดย รัฐบาลเป็นผู้ที่จะดำเนินการบริหารจัดการกิจการภายในแทนประชาชนแห่งรัฐนั้น ๆ

สิ่งหนึ่งซึ่งรัฐบาลต้องให้ความสำคัญอย่างยิ่งคือ การบริหารงานเศรษฐกิจอันเป็นสิ่งที่ เป็นเครื่องบ่งชี้ถึงความมั่นคงแห่งรัฐและรวมถึงสภาพความเป็นอยู่ของประชาชนแห่งรัฐนั้น ๆ ด้วย แต่เนื่องจากทรัพยากรในแต่ละรัฐนั้นมีอยู่อย่างมีจำกัด แต่ความต้องการของบุคคลในสังคมนั้น มีอย่างไม่มีจำกัด รัฐบาลจึงต้องกระทำโดยคำนึงถึงหลักเศรษฐศาสตร์ ซึ่งเป็นศาสตร์แขนงที่ศึกษา ในการเลือกจัดสรรทรัพยากรที่มีอยู่อย่างมีจำกัด เพื่อผลิตสินค้า บริการ นำไปจำหน่ายจ่ายแจก ให้กับบุคคลในสังคมให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและเกิดประโยชน์สูงสุด

รัฐบาลจำเป็นต้องให้ความสำคัญกับ “หลักเศรษฐศาสตร์มหภาค” (Macro-Economic) ซึ่งเป็นหลักที่ศึกษาเศรษฐกิจองค์รวมในระดับชาติ เพื่อให้ระบบเศรษฐกิจดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพและมีเสถียรภาพ โดยหลักเศรษฐศาสตร์มหภาคนั้น มีวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้

(1) เพื่อความเติบโตทางเศรษฐกิจ (Economic Progress) นับเป็นเป้าหมายทางเศรษฐกิจ ที่สำคัญของส่วนรวม เพราะเมื่อประเทศมีความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ มากขึ้นย่อมเป็นเครื่องแสดง ความสามารถในการจัดสรรทรัพยากรของประเทศที่มีอยู่อย่างจำกัด ให้ประชากรกินดีอยู่ดี ซึ่งวัดได้จากรายได้ประชาชาติที่แท้จริง และรายได้ที่แท้จริงต่อหัวของประชากรในประเทศ

(2) เพื่อความเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ (Economic Stability) คือ ระบบเศรษฐกิจที่มีเสถียรภาพจะมีการเปลี่ยนแปลงของระดับราคาค่อนข้างคงที่ โดยดูจากดัชนีราคาสินค้าการจ้างงาน และอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา ซึ่งความมีเสถียรภาพจะเกี่ยวข้องกับการเงิน การคลัง ซึ่งรัฐบาลอาจใช้นโยบายทางการเงิน และนโยบายทางการคลังเข้าควบคุมระดับการใช้จ่ายรวมของประเทศให้ได้ สัดส่วนกับรายได้รวมของประเทศ เพื่อป้องกันภาวะเงินเฟ้อ หรือภาวะเงินฝืด

(3) เพื่อความยุติธรรมทางเศรษฐกิจ (Economic Justice) กล่าวคือเพื่อจัดสรรทรัพยากรที่มีอยู่อย่างจำกัดให้เกิดประโยชน์ต่อประชากรในประเทศอย่างเท่าเทียมกัน โดยการกระจายรายได้ การให้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน และจัดให้มีสาธารณูปโภคขั้นพื้นฐานในระดับที่ประชาชนทุกคนอาจใช้ได้อย่างเท่าเทียมกัน ซึ่งอาจทำได้โดยการเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าเพื่อลดความเหลื่อมล้ำ

(4) เพื่อให้มีเสรีภาพทางเศรษฐกิจ (Economic Freedom) คือประชาชนทุกคนต้องมีสิทธิในการดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจ เลือกทำการผลิต การบริโภค และการประกอบการอย่างเสรี¹

เพื่อการบรรลุเป้าหมายของ เศรษฐกิจมหภาค รัฐบาลจะมีเครื่องมืออยู่ 3 ประการคือ ประการแรก นโยบายทางการเงิน (Monetary Policy) คือ นโยบายที่ใช้เพื่อควบคุมปริมาณเงินและต้นทุนของเงิน (ดอกเบี้ย) เพื่อให้เศรษฐกิจมีเสถียรภาพ และเจริญเติบโตในทิศทางที่ต้องการ โดยมีหลักการว่า “ในระบบเศรษฐกิจ ถ้าให้ทุกคนในสังคมมีเสรีภาพในด้านการผลิต บริโภค โดยไม่มีการควบคุมทางการเงิน บุคคลก็จะทำทุกวิถีทางเพื่อให้ได้รับประโยชน์สูงสุดโดยไม่คำนึงถึงผลที่จะตามมา จึงจำเป็นที่จะต้องมียุทธศาสตร์การควบคุมดูแล แก้ปัญหาด้วยมาตรการต่าง ๆ เพื่อให้เศรษฐกิจโดยรวมดำเนินไปอย่างมั่นคง และให้บรรลุเป้าหมายทางเศรษฐกิจที่ต้องการ”²

ประการที่สอง นโยบายทางด้านเศรษฐกิจระหว่างประเทศ (International Economic Policy) เป็นนโยบายที่เกี่ยวข้องกับการแลกเปลี่ยนเงินตรา การชำระเงินการลงทุนและการค้าระหว่างประเทศ³

ประการที่สาม นโยบายทางการคลัง (Fiscal Policy) รัฐบาลสามารถใช้นโยบาย ทางการคลังเพื่อให้บรรลุเป้าหมายการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ การลดอัตราว่างงาน การมีเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ และการกระจายรายได้ได้อย่างเป็นธรรม⁴ ทั้งเป็นนโยบายในการหารายได้ และการวางแผนการใช้จ่ายของรัฐบาล ผลจากการดำเนินนโยบายการคลังของรัฐบาลจะส่งผลกระทบต่อสภาวะทางเศรษฐกิจของประเทศ ตามเป้าหมายและจุดประสงค์ของรัฐบาลที่วางไว้ซึ่งมี 3 ประการ⁵

¹ อเนก เขียรถาวร. (2541). เศรษฐศาสตร์มหภาค 1. หน้า 8-9.

² ไพศาล เล็กอุทัย และประพันธ์ เสวตนันท์. (2535). หลักเศรษฐศาสตร์. อ้างถึงใน เรวดี ช่างบุญชู. นโยบายทางการเงิน. สืบค้นเมื่อ 10 เมษายน 2556, จาก <http://www.ismed.or.th>

³ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก (2555). ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์. หน้า 4-5.

⁴ Nancy Wall. (2003). Complete A-Z Economics Handbook. P.300. และ Roger A. Arnold. (2003). Economic. p. 254 อ้างถึงใน จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 119.

⁵ เอกสารประกอบการเรียนการสอนรายวิชา สังคมศึกษา ศาสนา และวัฒนธรรม รหัส. สืบค้นเมื่อ 9 เมษายน 2556, จาก http://megaclever.blogspot.com/2008/07/blog-post_4097.html

(1) นโยบายการคลังกับการเปลี่ยนแปลงรายได้ประชาชาติ การเก็บภาษีอากรและค่าใช้จ่ายของรัฐบาลมีผลกระทบต่อรายได้และค่าใช้จ่ายของประเทศ เพราะถ้ารัฐบาลเก็บภาษีในอัตราสูง ทำให้ประชาชนมีรายได้ที่จะนำไปใช้จ่ายจำนวนลดลง ทำให้การบริโภคของประชาชนลดลง กลับกันถ้ารัฐบาลเก็บภาษีในอัตราต่ำ จะทำให้ประชาชนมีรายได้เหลือเป็นจำนวนมากขึ้น ซึ่งจะส่งผลให้รายได้ประชาชาติเพิ่มขึ้นด้วย

(2) นโยบายการคลังกับการแก้ปัญหาเงินเฟ้อ รัฐบาลจะใช้นโยบายการคลังแบบหดตัวเพื่อแก้ปัญหาเงินเฟ้อ โดยเพิ่มอัตราภาษี และลดรายจ่ายของรัฐบาลเพื่อลดปริมาณหมุนเวียนในระบบเศรษฐกิจ เพื่อให้ความต้องการใช้จ่ายมวลรวมลดลง โดยลดความต้องการในการบริโภคของประชาชน และลดรายจ่ายของรัฐบาลทำให้ประชาชนมีรายได้ลดลง

(3) นโยบายการคลังกับการแก้ปัญหาเงินฝืด รัฐบาลใช้นโยบายแบบขยายตัว⁶ เพื่อแก้ปัญหาเงินฝืด โดยการเพิ่มรายจ่ายของรัฐบาลและลดอัตราภาษี เพื่อเพิ่มปริมาณหมุนเวียนในระบบเศรษฐกิจเพื่อเพิ่มความต้องการในการบริโภคของประชาชน เพิ่มการลงทุน การจ้างงานทำให้ประชาชนมีรายได้เพิ่มขึ้น

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าภาษีนั้นเป็นแหล่งที่มาของรายได้ของรัฐอย่างหนึ่งและเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐ เพื่อนำมาบริหารประเทศ การจัดเก็บภาษีอากรจึงจำเป็นและมีประโยชน์เป็นอย่างยิ่ง เพราะเป็นทั้งรายได้หลักของรัฐบาล และยังเป็นเครื่องมือในการดำเนินภารกิจของรัฐในการดูแลความมั่นคงทางด้านสังคม ดังนั้น นโยบายทางภาษีอากรและการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรเป็นสิ่งสำคัญในอันที่รัฐจะต้องดำเนินการอย่างมีประสิทธิภาพ

ภาษีคือ เงินที่รัฐบังคับจัดเก็บจากประชาชน โดยที่ประชาชนมิได้รับสิ่งใดตอบแทนโดยตรงจากรัฐ แต่จะได้รับการตอบแทนทางอ้อม โดยรัฐจะจัดในรูปแบบของการบริการสาธารณะหรือสิ่งสาธารณูปโภคต่าง ๆ โดยปัจจุบัน ราชอาณาจักรไทยได้มีการจัดเก็บภาษีอากร 2 ลักษณะคือ ภาษีทางตรงคือ ภาษีซึ่งถูกประเมินและถูกจัดเก็บจากบุคคลซึ่งกฎหมายประสงค์จะให้แบกรับภาระภาษีดังกล่าวเช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีทางอ้อม คือ ภาษีซึ่งจัดเก็บจากผู้เสียภาษีโดยมีจุดมุ่งหมายว่าภาษีนั้นควรที่จะถูกส่งต่อหรือผลักภาระไปให้ผู้อื่นได้ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต เป็นต้น⁷ ซึ่งโดยหลักการจัดเก็บภาษีทางตรงนั้น ควรจะต้องจัดเก็บให้ได้มากกว่า ภาษีทางอ้อม เนื่องจากภาษีอากรควรที่จะจัดเก็บจากเงินได้ที่แท้จริงของประชาชน จึงจะสามารถสะท้อนความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีได้ซึ่งเป็นหลักการของการจัดเก็บภาษี

⁶ แหล่งเดิม.

⁷ จีรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 25.

ทางตรง แต่ภาษีทางอ้อมนั้นไม่สามารถสะท้อนความเป็นธรรมได้ เนื่องจากเป็นภาษีที่จัดเก็บโดยมิได้พิจารณาที่ความสามารถของบุคคลที่จะต้องรับภาระภาษี

ในราชอาณาจักรไทยนั้น รายได้ของรัฐในส่วนใหญ่ที่ได้มาจากการจัดเก็บภาษีอากรนั้นจะเป็นการจัดเก็บภาษีทางอ้อมเสียมากกว่าภาษีทางตรง โดยมีประมาณการรายรับจากยอดภาษีอากรแยกเป็นภาษีทางตรงประมาณ 284,400 ล้านบาท ภาษีทางอ้อมประมาณ 572,000 ล้านบาท และภาษีทางอ้อมของราชอาณาจักรไทยที่จัดเก็บได้เป็นจำนวนมากที่สุดคือ ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax: VAT) ซึ่งเป็นภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคของคนในสังคม โดยจะเห็นได้จาก ผลการจัดเก็บรายได้สรรพากรช่วง 2 ไตรมาสแรกของปีงบประมาณ 2556 รายได้ของรัฐบาลในส่วนของ ภาษีมูลค่าเพิ่มคิดเป็นร้อยละ 50.4 ของรายได้สรรพากรทั้งหมด⁸

แต่เดิมประเทศไทยได้ใช้ระบบภาษีการค้าในการจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภคตั้งแต่ พ.ศ. 2475 แต่เนื่องจากภาษีการค้าเป็นภาษีที่เป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาการผลิตและการส่งออก และก่อให้เกิดการบิดเบือนทางเศรษฐกิจหลายประการ⁹ กล่าวคือ ก่อให้เกิดการทวิภาษซ้ำซ้อน การทำให้เกิดการบิดเบือนทางเศรษฐกิจอันเนื่องมาจากการที่มีอัตราภาษีถึง 12 อัตรา การจูงใจให้มีการบิดเบือนการจัดรูปแบบองค์กรธุรกิจ และความสลับซับซ้อนยากต่อการปฏิบัติเป็นต้น

ในปี พ.ศ. 2530 จึงได้เริ่มมีแนวคิดที่จะให้นำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับแทน ภาษีการค้า เพราะเล็งเห็นว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นสามารถจัดความซ้ำซ้อนของภาระภาษีซึ่งอยู่ใน ภาษีการค้าลงได้ ดังนั้น ในปี พ.ศ. 2531 ทางรัฐบาลจึงได้นำร่างกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มเสนอขอ อนุมัติต่อรัฐสภา และได้นำออกบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2535 เป็นต้นมาจนถึงปัจจุบัน¹⁰

ปัจจุบันราชอาณาจักรไทยได้กำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ 2 อัตรา ตามประมวล รัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 กล่าวคือ

1) อัตราร้อยละ 10 ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และได้มีการตรา พระราชกฤษฎีกาโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 80 วรรค 2 โดยลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเหลือ ร้อยละ 6.3 และเมื่อรวมกับภาษีท้องถิ่นอีกร้อยละ 0.7 จะเท่ากับร้อยละ 7 แต่การลดนี้มีผลใช้บังคับ ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2542 ถึงวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2553¹¹ แต่เมื่อวันที่ 7 สิงหาคม พ.ศ. 2555 คณะรัฐมนตรีได้มีมติเห็นชอบตามข้อเสนอของกระทรวงการคลังเกี่ยวกับมาตรการขยาย

⁸ อุบลรัตน์ วิงสุวรรณ และ กรรณิการ์ เมธาชาวลิตศิลป์. (2556). “วิเคราะห์รายได้ช่วง 2 ไตรมาสแรก ประจำปีงบประมาณ 2556.” *สรรพากรศาสตร์*, 60(5). หน้า 60.

⁹ สมชัย ฤชุพันธุ์ ก. (2532). *ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย*. หน้า 11.

¹⁰ สมคิด บางโม. (2555). *ภาษีอากรธุรกิจ Business Taxation*. หน้า 250.

¹¹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2555). *คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร*. หน้า 627.

เวลาการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจากอัตราร้อยละ 10 (รวมภาษีท้องถิ่น) ให้คงเหลือจัดเก็บในอัตราร้อยละ 7 (รวมภาษีท้องถิ่น) ซึ่งจะสิ้นสุดลงวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2555 โดยการขยายเวลาการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไปอีกเป็นระยะเวลา 2 ปีจากวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2555 ถึงวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2557 เพื่อกระตุ้นให้มีการขยายตัวในด้านกำลังซื้อของประชาชน ในด้านการใช้จ่ายและการลงทุนของภาคเอกชน ซึ่งมีส่วนสำคัญต่อการฟื้นตัวทางเศรษฐกิจของประเทศ¹²

2) อัตราร้อยละ 0 ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 80/1 เป็นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่กฎหมายมีวัตถุประสงค์เป็นการส่งเสริมการส่งออกสินค้า ให้สามารถส่งออกได้ในราคาที่ปลอดจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างแท้จริง¹³

สาเหตุที่ประเทศไทยได้กำหนดให้มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงสองอัตรา อันเนื่องมาจากการแรก เพื่อให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีความเป็นกลาง การบิดเบือนการใช้ทรัพยากรทั้งในด้านการผลิตและการบริโภคอันเกิดจากภาษีการค้าหลายอัตราจะถูกขจัดออกไป¹⁴ ประการที่สองเพื่อให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีโครงสร้างที่ง่าย สะดวกต่อการทำความเข้าใจและปฏิบัติตาม ทั้งฝ่ายผู้ที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้บังคับใช้กฎหมาย เพราะจะมีอัตรามาตรฐาน¹⁵ เป็นหลักที่จะใช้กับสินค้าเกือบทุกประเภท และประการที่สามคือ ประเทศไทยมีบทเรียนจากภาษีการค้าที่มีถึง 12 อัตราอันก่อให้เกิดความยุ่งยากและซับซ้อนแก่ระบบภาษีอย่างที่เคยประสบมาในอดีต¹⁶

จะเห็นได้ว่าในการดำเนินกิจกรรมในทางเศรษฐกิจของประชาชนผู้บริโภคอันเป็นหน่วยภาษีนั้น อัตราภาษีที่จะเข้ามามีส่วนเกี่ยวข้องในททุก ๆ การซื้อสินค้าและบริการในราชอาณาจักรคือ อัตรามาตรฐานตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 (ร้อยละ 7) เนื่องจากอัตรา

¹² สำนักวิชาการแผนภาษี กรมสรรพากรกระทรวงการคลัง. (ม.ป.ป.). *มาตรการขยายเวลาการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม*. สืบค้นเมื่อ 10 เมษายน 2556 , จาก <http://www.thaigov.go.th/th>

¹³ กัมปนาท บุญรอด. (2555). “ข้อแตกต่าง กิจการอัตรา 0 กับกิจการที่ได้รับยกเว้น.” *สรรพากรศาสตร์*, 59 (8). หน้า 27-28.

¹⁴ ไพจิตร โรจนวานิช ก (2530). “ภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย.” *สรรพากรศาสตร์*, 34(9). หน้า 52.

¹⁵ อัตรามาตรฐานนั้นเป็นภาษาที่เป็นที่นิยมในหมู่นักกฎหมายภาษี ซึ่งอัตรามาตรฐานนี้คืออัตราภาษีที่ใช้บังคับกับสินค้าหรือบริการ โดยทั่วไปที่มิได้ตกอยู่ในขอบเขตของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราอื่น ๆ ซึ่งอัตรามาตรฐานนั้นมีไว้เพื่อรองรับสินค้าหรือบริการที่ไม่ได้อยู่ในบังคับอัตราภาษีอื่น ๆ เพื่อป้องกันการถกเถียงว่าสินค้าหรือบริการใด ๆ จะต้องถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ ดังนั้นสินค้าหรือบริการใดที่ไม่ได้อยู่ในขอบเขตอัตราภาษีอัตราอื่น ๆ จะต้องถูกบังคับจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรามาตรฐานทุกประเภท.

¹⁶ แหล่งเดิม.

ภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 นั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์ในการส่งออกสินค้าดังกล่าวข้างต้น จึงไม่มีผลกระทบต่อผู้บริโภคซึ่งบริโภคสินค้าและบริการภายในราชอาณาจักรไทย

ดังนั้น ระบบอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรของราชอาณาจักรไทยนั้น จะมีจุดเด่นหรือข้อดีอยู่ตรงที่ ความง่ายของกฎหมาย การคิดคำนวณ และการบริหารจัดการเก็บภาษีไม่มีความยุ่งยากซับซ้อนจึงส่งผลให้ต้นทุนในการจัดเก็บต่ำ อันเป็นการสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการเก็บภาษีอันเป็นหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี อันเนื่องมาจากความที่มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงหนึ่งอัตราตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 ใช้บังคับกับสินค้าและบริการที่ได้มีการซื้อขายหรือรับบริการในราชอาณาจักร

อย่างไรก็ตามหากพิจารณาถึงความเป็นธรรมในระบบภาษี ซึ่งที่จะต้องพิจารณาทั้งความเป็นธรรมในแนวดิ่ง และความเป็นธรรมในแนวนอน กล่าวคือผู้มีความสามารถในการเสียภาษีที่สูงควรถูกจัดเก็บภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่สูง ผู้มีความสามารถในการเสียภาษีที่ต่ำควรเก็บภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่ต่ำหรือไม่ควรเก็บเลย และบุคคลที่มีฐานะอย่างเดียวกันรัฐก็ควรปฏิบัติต่อบุคคลเหล่านั้นเป็นอย่างเดียวกันด้วย¹⁷

ภายใต้ระบบอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มแห่งราชอาณาจักรไทย สินค้าและบริการทุกประเภทจะต้องถูกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่เท่ากันตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 ซึ่งก็คืออัตราร้อยละ 7 โดยไม่มีการจำแนกประเภทของสินค้าและบริการที่ต้องถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นผลให้ไม่ว่าบุคคลจะมีฐานะหรือมีรายได้เช่นใด ก็จำเป็นต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่เท่ากัน อันทำให้บุคคลผู้เสียภาษีทุกคนต้องเสียภาษีในสัดส่วนที่เท่ากัน ซึ่งหากพิจารณาโดยผิวเผินแล้วก็อาจมีมุมมองได้ว่ามีความเสมอภาคและเป็นธรรม กล่าวคือ ผู้บริโภคจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่เท่ากันอย่างเสมอภาคและเท่าเทียมกันทุกคน แต่อย่างไรก็ตามหากพิจารณาโดยละเอียดแล้วจะเห็นว่าหาได้เป็นเช่นนั้นไม่ กล่าวคือ

1) หากนำกรณีดังกล่าวมาพิจารณาเปรียบเทียบกับความสามารถในการเสียภาษีของผู้บริโภคอันเป็นหน่วยภาษีแล้วจะเห็นว่า อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น เป็นผลให้ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมาก (ผู้ที่มีรายได้สูง) เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่เท่ากันกับผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อย (ผู้ที่มีรายได้ต่ำ) และส่งผลให้สัดส่วนในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากัน อันเป็นเหตุให้ผู้ที่มีความแตกต่างกันถูกปฏิบัติเป็นอย่างเดียวกัน อันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม

¹⁷ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 22-23.

ตัวอย่าง

นาย ก. มีรายได้เดือนละ 15,000 บาท นาย ข. มีรายได้เดือนละ 30,000 บาท และนาย ค. มีรายได้เดือนละ 100,000 บาท นาย ก. ซื้อรถจักรยาน ราคา 2,000 บาท นาย ข. ซื้อรถจักรยานยนต์ ราคา 40,000 บาท และนาย ค. ซื้อรถยนต์ราคา 600,000 บาท ซึ่งสินค้าทั้งสามประเภทดังกล่าวอยู่ใน บัญชีต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 อย่างเดียวกัน ดังนั้น

นาย ก. ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 140 บาท¹⁸ อัตราภาษีเฉลี่ยมีค่าเท่ากับ 7¹⁹

นาย ข. ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 2,800 บาท²⁰ อัตราภาษีเฉลี่ยมีค่าเท่ากับ 7²¹

นาย ค. ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 42,000 บาท²² อัตราภาษีเฉลี่ยมีค่าเท่ากับ 7²³

จะเห็นได้ว่าแม้จะมีข้อพิจารณาได้ว่าคนที่มียาได้สูง ย่อมมีความสามารถในการใช้จ่าย ใช้สอยสินค้าและบริการได้มากกว่าคนที่มียาได้ต่ำ ดังนั้นเมื่อผู้มีรายได้สูงซื้อสินค้าหรือรับบริการ ในราคาที่สูงหรือจำนวนที่มาก ก็อาจมีการกระจายรายได้ไปสู่คนที่มียาได้ต่ำได้ เพราะคนที่มียาได้สูงจะเสียภาษีในจำนวนที่มากขึ้นตามไปด้วย ก็อาจถือได้ว่าเป็นการตอบสนองต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีได้ในมิติหนึ่งในเรื่องจำนวนภาษีที่ต้องเสีย

อย่างไรก็ตาม จะเห็นได้ว่าไม่ว่าผู้บริโภครายใดแต่ละคนจะมีความสามารถในการเสียภาษีเพียงใด ก็จะเสียภาษีโดยมีค่าอัตราภาษีเฉลี่ยที่เท่าเทียมกัน ดังนั้นกรณียังไม่มีความเป็นธรรม ในการจัดเก็บภาษี ในระดับที่พึงปรารถนาหากพิจารณาในมิติของสัดส่วนของภาษี เนื่องจากแม้จะเก็บภาษี จากคนมียาได้สูงได้ในจำนวนที่มากกว่าก็ตาม แต่ความเป็นธรรมในทางภาษีนั้น จำต้องพิจารณา ในด้านจำนวนควบคู่ไปกับสัดส่วนภาษีที่จัดเก็บด้วย²⁴ แต่กรณีตามอุทาหรณ์ ไม่ว่าบุคคลจะมีฐานะ เช่นใดก็จะถูกจัดเก็บในสัดส่วนที่เท่ากัน ซึ่งเป็นผลมาจากการที่มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้บังคับ กับสินค้าหรือบริการโดยทั่วไปที่ได้ซื้อขายกันในราชอาณาจักรเพียงอัตราเดียวโดยไม่มีการจำแนก ประเภทสินค้าตามลักษณะการใช้สอยของบุคคล เป็นต้น

¹⁸ $(2,000 \times 7\% = 140 \text{ บาท})$.

¹⁹ $\{(100 \times 140) \div 2,000\}$.

²⁰ $(40,000 \times 7\% = 2,800 \text{ บาท})$.

²¹ $\{(100 \times 2,800) \div 40,000\}$.

²² $(600,000 \times 7\% = 42,000 \text{ บาท})$.

²³ $\{(100 \times 42,000) \div 600,000\}$.

²⁴ แหล่งเดิม.

2) หากเปรียบเทียบถึงความแตกต่างระหว่างผู้มีเงินได้ที่แตกต่างกันในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรแล้วจะเห็นได้ว่าสัดส่วนของเงินได้ของผู้เสียภาษีที่จะต้องนำมาจ่ายเป็นค่าภาษีจะต่ำสำหรับผู้มีรายได้อ่อน แต่สัดส่วนของเงินได้ของผู้เสียภาษีที่จะต้องนำมาจ่ายเป็นค่าภาษีจะสูงสำหรับผู้ที่มีรายได้น้อย ดังนั้นสัดส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเงินได้จะลดลงไปตามลำดับแปรผกผันกับเงินได้ที่เพิ่มสูงขึ้น ถือได้ว่าเป็นระบบภาษีที่มีโครงสร้างถดถอย

ตัวอย่าง

นาย เอ. มีเงินได้ 10,000 บาท ซื้อสินค้าชนิดหนึ่งโดยเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 100 บาท สามารถคิดเป็นสัดส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเงินได้มีค่าเท่ากับ 1 % ส่วนนาย บี มีเงินได้ 100,000 บาท ซื้อสินค้าชนิดเดียวกัน สัดส่วนของเงินได้ที่จะต้องนำไปจ่ายเป็นค่าภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเงินได้จะมีค่าลดลงเป็น 0.1 %

จะเห็นได้ว่าในระบบอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรไทยในปัจจุบันนั้นยังไม่อาจตอบสนองต่อหลักความเป็นธรรมได้ในระดับที่พึงพอใจในทำนองเดียวกับการจัดเก็บภาษีนุคผลธรรมดา ตามที่ ผศ.ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์ กล่าวไว้ว่า “ระบบภาษีที่เป็นธรรมต้องการให้จำนวนและสัดส่วนของเงินได้ที่จ่ายไปเป็นค่าภาษีจะต้องสูงขึ้นเมื่อเงินได้ของผู้เสียภาษีสูงขึ้น”²⁵ แต่กรณีตามปัญหาข้างต้นส่งผลให้สัดส่วนของจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเงินได้ที่เพิ่มสูงขึ้นกลับลดลงอันมีลักษณะเป็นการถดถอยซึ่งปราศจากความเป็นธรรมอย่างยิ่ง

ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่าบทบัญญัติที่กำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 นั้น ยังไม่เพียงพอในอันที่จะตอบสนองต่อความเป็นธรรมได้อย่างน่าพอใจ จึงควรพิจารณาปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในราชอาณาจักรไทยมีความสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการจ่ายในระดับที่สูงขึ้น ทั้งนี้ จะต้องคำนึงถึงหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีไปพร้อม ๆ กันด้วย

เพื่อตอบปัญหาของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรไทยดังที่กล่าวข้างต้น จึงมีความจำเป็นที่จะต้องศึกษาถึงแนวความคิด ระบบอัตราภาษีหลายอัตราของต่างประเทศที่มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มมากกว่า 2 อัตรา (อัตรามาตรฐานและอัตราร้อยละ 0) มาใช้บังคับกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในราชอาณาจักรไทย โดยศึกษาถึงแนวคิดในการจะกำหนดประเภทของฐานภาษีการบริโภคโดยแยกประเภทของสินค้าและบริการ โดยใช้อัตราภาษีที่แตกต่างกันตามลักษณะและประเภทของสินค้าโดยพิจารณาถึงฐานะของผู้ที่จะบริโภคสินค้าหรือบริการและวัฒนธรรมในการบริโภคของผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีในระดับต่าง ๆ แต่ละประเภท

²⁵ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 24.

เป็นสิ่งสำคัญ โดยวิเคราะห์แนวความคิดดังกล่าวเปรียบเทียบกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี (Equity of Taxation) และหลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency of Taxation) เพื่อวิเคราะห์ถึงผลกระทบ และความสอดคล้องกับหลักการดังกล่าวในอันที่จะนำมาเป็นแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรในส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไป

กรณีดังกล่าวนั้นในกลุ่มประเทศที่มีระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law)²⁶ และกลุ่มประเทศที่มีระบบกฎหมายแบบลายลักษณ์อักษร (Civil Law) ได้มีวิวัฒนาการในเรื่องนี้ กล่าวคือ จากเดิมบรรดาประเทศเหล่านี้ได้มีอัตราภาษีเป็นอย่างเดียวกับราชอาณาจักรไทย ในปัจจุบัน แต่ได้มีการเปลี่ยนมาเป็นการใช้แนวความคิดการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบหลายอัตรา (ที่มีอัตราภาษีอัตราอื่น ๆ นอกจากอัตรามาตรฐานและอัตราร้อยละ 0) ซึ่งเป็นหลักการที่ใช้บังคับอยู่อย่างแพร่หลายในกลุ่มประเทศดังกล่าว ดังนั้นจึงควรที่จะศึกษาเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของบรรดาประเทศที่ใช้บังคับหลักการนี้ เพื่อพินิจวิเคราะห์และพิจารณาถึงความเหมาะสม ผลกระทบ และความสอดคล้องทั้งต่อหลักการต่าง ๆ ของทฤษฎีกฎหมายภาษีอากร รวมถึงปัญหาที่อาจเกิดขึ้นเมื่อใช้หลักการนี้บังคับในช่วงเริ่มแรก เพื่อเป็นนำมาเป็นกรณีศึกษา และพิจารณาถึงความเหมาะสมในการพิจารณาหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้บังคับในราชอาณาจักรไทย

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษา แนวความคิด ทฤษฎี วิวัฒนาการ หลักการในการจัดเก็บภาษีและหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม
2. เพื่อศึกษาหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ
3. เพื่อวิเคราะห์ ข้อดีและข้อเสีย ของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรเปรียบเทียบกับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของต่างประเทศ
4. เพื่อเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงระบบอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

²⁶ แม้ประเทศอังกฤษจะเป็นประเทศที่ใช้ระบบจารีตประเพณีซึ่งหลักกฎหมายวางอยู่บนพื้นฐานของคำพิพากษาของศาล แต่ในปริบทของกฎหมายภาษีนั้น ประเทศอังกฤษรัฐสภามีอำนาจแต่เพียงผู้เดียวที่จะบัญญัติกฎหมายภาษี (มาตรา 4 แห่ง Bill of Rights (1688) แสดงว่าระบบกฎหมายของอังกฤษไม่ตั้งอยู่บนพื้นฐานอยู่บนระบบจารีตประเพณี (Common Law) แต่จะบัญญัติในรูปกฎหมายที่ออกโดยรัฐสภา หรือ “ไม่มีระบบจารีตประเพณี (Common Law) เกี่ยวกับภาษี (No Common Law of Tax)” (Geoffrey Morse and David Williams. (2000). *Davies: Principles of Tax Law*. p. 32. อ้างใน จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 228-229.)

1.3 สมมุติฐานของการศึกษา

กฎหมายภาษีอากรในส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มที่นำมาใช้บังคับแก่การจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภคของประชาชน ของราชอาณาจักรไทยในปัจจุบันนั้น มีลักษณะโครงสร้างอัตราภาษีเป็นแบบหลายอัตรา โดยมีอัตรามาตรฐานและอัตราร้อยละ 0 แม้ว่าจะมีลักษณะที่สนับสนุนหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี อันเนื่องมาจากการที่มีอัตรามาตรฐานเดียวที่ใช้บังคับกับสินค้าและบริการโดยทั่วไป การดำเนินการเก็บภาษีในส่วนนี้จึงไม่มีความซับซ้อน และง่ายต่อการจัดเก็บ แต่ในอีกด้านของโครงสร้างภาษี จะมีผลกระทบต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี อันเนื่องมาจากไม่ว่าผู้เสียภาษีจะมีฐานะเช่นใด หรือชนิดของเครื่องอุปโภคบริโภคจะเป็นเช่นใดก็ตาม ก็ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่เท่ากันซึ่งเป็นผลให้จำนวนและสัดส่วนของภาษีที่ต้องเสียเท่ากันอีกด้วย จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อบรรดาผู้เสียภาษีซึ่งมีความสามารถในการเสียภาษีแตกต่างกันอย่างยิ่ง จึงจำเป็นต้องมีการปรับปรุง เพิ่มเติมอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรที่จะใช้บังคับแก่สินค้าและบริการต่าง ๆ เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่บรรดาผู้บริโภคและควมมีประสิทธิภาพ โดยการกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มให้มีอัตราภาษีเพิ่มมากขึ้นจากที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน โดยแยกตามประเภทของสินค้าและบริการโดยอาจกำหนดอัตราที่ใช้กับสินค้าประเภททั่ว ๆ ไป สินค้าฟุ่มเฟือย และสินค้าที่จำเป็นต่อการดำรงชีวิตประจำวันเท่านั้น

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งที่จะศึกษาถึงภาษีมูลค่าเพิ่มอันเป็นภาษีทางอ้อม ประวัตติความเป็นมาก่อนที่ราชอาณาจักรไทยจะนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ และผลกระทบของการบังคับใช้ระบบอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรต่อความเป็นธรรมและควมมีประสิทธิภาพทั้งศึกษาแนวความคิดในการริเริ่มที่จะกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มให้มีเพิ่มขึ้นจากอัตรามาตรฐานและอัตราร้อยละ 0 โดยศึกษาถึงข้อดี ข้อเสีย ความเหมาะสมและผลกระทบในทางทฤษฎีของกฎหมายภาษีอากร โดยศึกษาวิเคราะห์เปรียบเทียบกับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราที่ใช้บังคับอยู่ในประเทศระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law) และระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law) เพื่อสนับสนุนความเป็นธรรมและควมมีประสิทธิภาพให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้

1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

วิทยานิพนธ์นี้ได้ทำการศึกษาวิจัยและใช้วิธีการในลักษณะวิจัยเชิงเอกสารและในเชิงการเก็บข้อมูล โดยค้นคว้าจากเอกสารทั้งภาษาไทยและภาษาต่างประเทศในรูปแบบของตำรากฎหมาย บทความทางสาขานิติศาสตร์ ตำบฏกฎหมาย รวมทั้งคำพิพากษาของศาล และวิทยานิพนธ์ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเอกสารทั้งหมดนี้จะได้นำมาประมวลเป็นข้อมูลและวิเคราะห์หาข้อสรุปข้อเสนอแนะแนวทางที่ควรจะเป็นดำเนินต่อไปในอนาคต

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบถึงแนวความคิด ทฤษฎี วิวัฒนาการ หลักการในการจัดเก็บภาษีและหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม
2. ทำให้ทราบหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ
3. ทำให้ทราบถึงข้อดีและข้อเสีย ของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรเปรียบเทียบกับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของต่างประเทศ
4. ทำให้ทราบถึงแนวทางในการปรับปรุงระบบอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

บทที่ 2

วิวัฒนาการ แนวความคิด ทฤษฎี หลักการในการจัดเก็บภาษี และหลักการจัดเก็บมูลค่าเพิ่ม

นโยบายการจัดเก็บภาษีเป็นส่วนหนึ่งของนโยบายทางการคลังสาธารณะซึ่งเป็นแหล่งรายได้สำคัญของรัฐบาลในอันที่จะนำมาใช้เพื่อกระจายรายได้และลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ระหว่างคนในสังคม ซึ่งความเหลื่อมล้ำทางรายได้นั้นเกิดมาจากการที่ปัจเจกชนแต่ละคนเข้าไปเกี่ยวข้องในระบบตลาด ซึ่งปัจเจกชนแต่ละคนนั้นย่อมมีลักษณะเฉพาะตัวในด้านต่าง ๆ แตกต่างกันไปอันเป็นผลให้ความสามารถ หรือ โอกาสในการหารายได้ของแต่ละบุคคลนั้นมีความแตกต่างกัน¹

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) ตามประมวลรัษฎากรนั้น เป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ซึ่งจัดเก็บจากฐานการบริโภคของบุคคลในสังคมอย่างเสมอกัน โดยมีได้พิจารณาถึงความสามารถในการเสียภาษีของบุคคล จึงดูเหมือนว่าไม่ก่อให้เกิดการกระจายรายได้ที่มีความเสมอภาค แต่อย่างไรก็ดีในการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอันเป็นภาษีทางอ้อมก็สามารถออกแบบให้ตอบสนองต่อเป้าประสงค์ในการลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ได้เช่นกัน โดยอาศัยการจัดเก็บอย่างเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพ ดังนั้นในบทนี้ผู้วิจัยจะขอกล่าวถึง วิวัฒนาการทางด้านความหมาย แนวความคิด ทฤษฎี ประเภท โครงสร้าง และหลักการในการจัดเก็บภาษีอากรและวิวัฒนาการแนวความคิดพร้อมทั้งหลักการจัดเก็บมูลค่าเพิ่ม

2.1 แนวความคิด และทฤษฎีในการจัดเก็บภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีนั้น เป็นวิธีการในการแบ่งปันส่วนความรับผิดชอบในภาระของรัฐให้แก่ประชาชน ดังนั้นภาษีจึงเข้าไปเกี่ยวข้องกับบุคคลทุกคนในสังคมโดยไม่คำนึงถึงฐานะหรือวัยใดก็ตาม เพราะทุกคนต้องมีส่วนร่วมแบกรับภาระในการชำระภาษีให้แก่รัฐนั่นเอง² แต่ก็ได้หมายความว่าประชาชนทุกคนจะต้องมีส่วนแบ่งในการรับผิดชอบในภาระของรัฐเท่าเทียมกันทุกคน (ในเชิงปริมาณ) แต่จะแบ่งส่วนความรับผิดชอบตามความสามารถในการจ่ายภาษีของแต่ละคน ซึ่งสามารถวัดได้จากรายได้ของประชาชนแต่ละคน แต่ว่าในสังคมยังมีเหลื่อมล้ำหรือ

¹ จีรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 12.

² อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป. (2537). "ภาษีคืออะไร." *วารสารนิติศาสตร์*, 22(1). หน้า 85.

ความไม่เสมอภาคทางด้านรายได้อยู่ ด้วยเหตุผลดังกล่าว รัฐบาลจึงต้องนำแนวความคิดหรือนโยบายการกระจายรายได้ครั้งใหม่มาปฏิบัติ เพื่อที่จะนำมาซึ่งการกระจายรายได้ที่เป็นธรรมหรือเสมอภาคมากขึ้นเพื่อลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ในสังคม³

กรณีดังกล่าวข้างต้นสอดคล้องกับข้อสังเกตของ ทิบอร์ บาร์น่า (Tibor Barna) ซึ่งได้กล่าวไว้ในปี ค.ศ. 1937 ว่า “ในสังคมสมัยใหม่ส่วนใหญ่เงินได้ถูกกระจายในลักษณะไม่เป็นธรรมหรือไม่เสมอภาคมีคนรวยและคนจน แต่จำนวนของคนรวยมีน้อย จำนวนของคนจนมีมาก”⁴ ซึ่งพิจารณาเปรียบเทียบกับสภาพสังคมในปัจจุบันก็ยังคงมีความสอดคล้องกับคำกล่าวข้างต้น กล่าวคือ การกระจายรายได้ยังคงมีลักษณะไม่เสมอภาค ยังคงมีคนรวยและคนจนและช่องว่างทางด้านรายได้ระหว่างคนรวยและคนจนยังกว้างอยู่อย่างมาก

วิธีการจัดความเหลื่อมล้ำในทางด้านรายได้เพื่อให้เกิดความเสมอภาคและเป็นธรรมในสังคมนั้น รัฐบาลสามารถกระทำได้โดยจัดสรรทรัพยากรในระบบเศรษฐกิจขึ้นอีกครั้ง โดยการโยกย้ายทรัพยากรจากคนที่มั่งคั่งร่ำรวยเพื่อนำไปสู่คนยากจน ซึ่งถือเป้าหมายในการกระจายรายได้ครั้งใหม่หรือการกระจายรายได้ในแนวดิ่ง ซึ่งสามารถทำได้หลายวิธี ดังนี้⁵

วิธีที่ 1 การให้เงินอุดหนุน (Subsidies)

วิธีที่ 2 การควบคุมราคาสินค้า (Price Control)

วิธีที่ 3 การออกกฎหมายและระเบียบ (Legislation and Regulation)

วิธีที่ 4 การใช้จ่ายสาธารณะ (Public Expenditure) และการจัดเก็บภาษี (Taxation)

แต่วิธีการกระจายรายได้ครั้งใหม่ที่มีประสิทธิภาพสูงสุด คือ วิธีที่ 4 ซึ่งเป็นวิธีผสมกันระหว่างการใช้จ่ายสาธารณะและการจัดเก็บภาษี⁶ ซึ่งถูกเรียกรวมกันว่า “ระบบการคลังสาธารณะ” (The Public Finance System) โดยรัฐบาลควรจะต้องจัดสรรประโยชน์สาธารณะแก่คนจนผ่านทางค่าใช้จ่ายสาธารณะ ซึ่งได้รับการสนับสนุนทางการเงินผ่านทางภาษีจากคนรวย

³ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 13.

⁴ Tibor Barna. (1945). *Redistribution of Incomes through Public Finance in 1937*. p. 5. อ้างถึงใน จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก แหล่งเดิม. หน้า 12.

⁵ แหล่งเดิม. หน้า 14.

⁶ Chalongphop Sussangkarn. (1988). *The Tax Structure in Thailand and Its Distribution Implications*. p. 42. อ้างถึงในจิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้าเดิม.

2.1.1 ความหมายของภาษีอากร

เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรนั้น มีวิวัฒนาการมาอย่างยาวนานตั้งแต่สมัยอาณาจักรโรมัน ดังนั้นการให้ความหมายของภาษีอากรนั้นจึงมีความแตกต่างกันไปตามยุคสมัย ประวัติศาสตร์ ประเพณี ความรู้ความสามารถ และลักษณะของการปกครองของแต่ละยุคแต่ละสมัย ดังนั้นการให้ความหมายของภาษีอากรนี้อาจแบ่งออกได้เป็น 2 แนวความคิด กล่าวคือ แนวความคิดดั้งเดิม และแนวความคิดสมัยใหม่

2.1.1.1 แนวความคิดดั้งเดิม

ในสมัยจักรวรรดิโรมันเรื่อยมาจนถึงสมัยฟิวคัล ความหมายของภาษี คือ เครื่องมือที่แสดงถึงอำนาจรัฐ ภาษีถูกกำหนดขึ้นโดยอำนาจส่วนกลางเพื่อครอบคลุมรายจ่ายทั้งหมดของรัฐนั้น ๆ โดยมีเป้าประสงค์ เพื่อนำมาดำเนินงานขององค์กรต่าง ๆ ของรัฐและเพื่อปกป้องอาณาจักร⁷

สมัยคริสตศตวรรษที่ 13 เป็นต้นมา ภาษีนั้นจะมีลักษณะเป็นเงินที่ขุนนางบริจาคให้แก่กษัตริย์ของตนเอง⁸

ช่วงปลายคริสตศตวรรษที่ 17-19 ถือตามแนวความคิดที่ว่า ภาษีที่ประชาชนเสียแก่รัฐนั้นเป็นการเสียเพื่อ “แลกเปลี่ยน” กับความคุ้มครองที่รัฐให้แก่ประชาชน ซึ่งแนวความคิดลักษณะนี้เป็นการให้ความหมายโดยปรัชญาอเมริกันที่มีชื่อเสียงในยุคสมัยดังกล่าวหลายท่าน คือ⁹

(ก) มองเตสกีเยอ (Montesquieu) ได้กล่าวไว้ในหนังสือ เจตนารมณ์แห่งกฎหมาย (L'Esprit des lois) ว่า “รายได้ของรัฐนั้นประกอบด้วยเงินแต่ละส่วนที่พลเมืองแต่ละคนมอบให้รัฐจากทรัพย์สินของตนเพื่อได้รับความคุ้มครองจากรัฐ”

(ข) อัดัม สมิท (Adam Smith) ได้กล่าวไว้ในหนังสือ ความมั่งคั่งของประชาชาติ (Wealth of Nation) ว่า “รายจ่ายสาธารณะส่วนใหญ่จะต้องได้รับการสนับสนุนจากเงินภาษีประเภทใดประเภทหนึ่ง ซึ่งประชาชนได้มอบจากเงินได้ส่วนตัวเพื่อให้แก่ผู้ปกครองรัฐ หรือที่เราเรียกว่ารายได้สาธารณะ”

(ค) โทมัส ฮอบส์ (Thomas Hobbes) ได้กล่าวไว้ในหนังสือ The Leviathan ว่า “ภาษีอากรมิใช่สิ่งอื่นใด หากแต่เป็นค่าจ้างที่ราษฎรจ่ายให้แก่องค์กรปิตัย เพื่อให้องค์กรปิตัยให้ความคุ้มครองและอำนวยสันติสุขให้แก่ประชาราษฎร์นั่นเอง”¹⁰

⁷ อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป. เล่มเดิม. หน้า 87.

⁸ แหล่งเดิม.

⁹ แหล่งเดิม. หน้า 88.

¹⁰ Thomas Hobbes. (1651). *The Leviathan*. อ้างถึงในรังสรรค์ ธนะพรพันธุ์. (2527). “คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้.” *สรรพากรศาสตร์*, 31(5). หน้า 93.

(ง) เซอร์ วิลเลียม แพตตี (Sir William Petty) ได้กล่าวว่า “เป็นที่ยอมรับกันทั่วไปแล้วว่าประชาชนควรมีส่วนช่วยออกค่าใช้จ่ายของรัฐบาล ตามส่วนร่วมและผลประโยชน์ที่แต่ละคนได้จากสันติสุขในหมู่มหาชน นั่นก็คือ ประชาชนควรร่วมออกค่าใช้จ่ายของรัฐบาลตามที่คืนที่มีและความมั่นคงของแต่ละคน”¹¹

(จ) ชาลส์ เอฟ. บาสเทเบิล (Charles F. Bastable) ได้กล่าวไว้ในหนังสือการคลังสาธารณะ (Public Finance) ว่า “ภาษี คือ เงินที่ถูกบังคับให้บริจาคจากทรัพย์สินของบุคคล หรือกลุ่มบุคคลเพื่อการผลิตบริการสาธารณะ”¹²

จะเห็นได้ว่า ความหมายของภาษีอากรในยุคดังกล่าว จะมีความหมายไปในลักษณะที่มีฐานะเป็นเงินตอบแทนความคุ้มครองที่รัฐให้กับประชาชน และมีการพัฒนาความหมายขยายออกไปตามยุคสมัย กล่าวคือ เมื่อบทบาทของรัฐมีมากขึ้นทางด้านเศรษฐกิจ รัฐมีหน้าที่ในการผลิตบริการสาธารณะอื่น ๆ อีกด้วย การจ่ายภาษีจึงมิใช่ตอบแทนรัฐที่ให้ความคุ้มครองเท่านั้น แต่เป็นเงินที่ประชาชนจ่ายแก่รัฐเพื่อนำไปเป็นต้นทุนในการจัดบริการสาธารณะต่าง ๆ อีกด้วย¹³

ในช่วงปลายศตวรรษที่ 19 แนวความคิดเกี่ยวกับความหมายของภาษีอากรได้เปลี่ยนไปโดยถือ หลักความร่วมมือในชาติ กล่าวคือ “ภาษี คือ สิ่งที่ชาติเรียกร้องจากบุคคลเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินการเพื่อประโยชน์ส่วนรวม และเพื่อเป็นการใช้หนี้ต่าง ๆ ของรัฐ” แนวความคิดนี้ถือว่าภาษีเป็นหน้าที่ที่บุคคลทุกคนในสังคมจะต้องร่วมกันรับภาระ ซึ่งแนวความคิดนี้เองที่ก่อให้เกิดแนวคิดที่เงินรายได้ขั้นต่ำที่ไม่ต้องเสียภาษี การยกเว้นภาษีให้แก่สิ่งจำเป็นในการดำรงชีพในเรื่องภาษีทางอ้อม เป็นต้น¹⁴

2.1.1.2 แนวความคิดสมัยใหม่

ค่านิยมของภาษีเริ่มเปลี่ยนแปลงไปอย่างมากในช่วงต้นคริสตศตวรรษที่ 20 โดยมีนักวิชาการหลายท่านได้ให้ค่านิยมของ ภาษี ไว้เป็นไปในแนวทางเดียวกันดังจะกล่าวต่อไปนี้

เอ็ดวิน โรเบิร์ต แอนเดอร์สัน เซลิกแมน (Edwin Robert Anderson Seligman) ได้ให้ค่านิยมของภาษีไว้ได้อย่างน่าสนใจ และค่านิยมของท่านได้เป็นที่นิยมใช้กันอย่างแพร่หลายในหมู่นักเศรษฐศาสตร์ ซึ่งได้กล่าวไว้ในหนังสือ ปกิณกะในการจัดเก็บภาษี (Essays in Taxation)

¹¹ แหล่งเดิม. หน้า 94.

¹² แหล่งเดิม. หน้า 95.

¹³ แหล่งเดิม.

¹⁴ อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป. เล่มเดิม. หน้า 88.

ว่า “ภาษีอากร คือ เงินที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากบุคคลเพื่อนำไปใช้จ่ายในการดำเนินกิจการของรัฐ โดยผู้บริจาคมิได้รับผลประโยชน์ใด ๆ ตอบแทนเป็นการพิเศษเฉพาะตัว”¹⁵

แฟรงค์ วิลเลียม ทอติก (Frank William Taussig) ได้กล่าวในหนังสือหลักการทางเศรษฐศาสตร์ (Principle of Economic) ว่า “...สาระสำคัญของภาษีอากรซึ่งทำให้ต่างกับรายได้อื่น ๆ ของรัฐบาล คือ ไม่มีผลต่างตอบแทนโดยตรงระหว่างผู้เสียภาษีอากรกับเจ้าพนักงานผลที่ตามมาคือ ภาษีอากรต้องมีการบังคับจัดเก็บ...”¹⁶

พอล-มารี กอร์ดเมท (Paul-Marie Gaudemet) กล่าวว่า “ภาษี คือ เงินที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บ โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะและเพื่อกระจายภาระรายจ่ายดังกล่าวตามกำลังความสามารถในการให้ของพลเมือง”¹⁷

ซีเอ็ม อัลลัน (CM Allan) ได้ให้ความหมายไว้ว่า “ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐไหลจากกระแสเงินได้ไปสู่ภาครัฐ เว้นแต่เงินกู้โดยภาครัฐและเงินที่จ่ายเป็นค่าตอบแทนจำนวนเท่ากับต้นทุนของสินค้าและบริการที่จัดหาโดยภาครัฐ”¹⁸

ไซมอน เจมส์ และ คริสโตเฟอร์ นอบส์ (Simon James and Christopher Nobes) ได้ให้ความหมายว่า “ภาษี คือ การเก็บเงินจากประชาชนในลักษณะเป็นการบังคับโดยที่ประชาชนผู้ถูกเก็บเงินไม่ได้รับสิ่งตอบแทนโดยตรง”¹⁹

ส่วนนักวิชาการของประเทศไทยนั้น ได้มีการให้คำนิยามของภาษีอากรไว้หลายท่าน เช่นเดียวกัน แต่โดยส่วนใหญ่แล้วจะมีแนวความคิดเป็นไปตามแนวคำนิยามสมัยใหม่ของ เอ็ดวิน โรเบิร์ต แอนเดอร์สัน เซลิกแมน เช่น

อาจารย์อรรณู ธรรมโน นำเสนอว่า “ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากราษฎร โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนแก่ผู้เสียภาษีโดยตรง เพราะฉะนั้นเราจะเห็นได้ว่าภาษีอากรจะต้องมีลักษณะเป็นการบังคับเก็บ มิได้เป็นไปโดยสมัครใจเช่นเงินบริจาคเพื่อการกุศล และรัฐบาลไม่จำเป็นต้องมีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี”²⁰

¹⁵ ปรีดา นาคเนาวิทิม. (2529). *เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1*. หน้า 3.

¹⁶ อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป. เล่มเดิม. หน้า 89.

¹⁷ แหล่งเดิม.

¹⁸ CM Allan. (1971). *The Theory of Taxation*, Penguin Books. pp. 24-27. อ้างใน Barkoczy Woellner. (2000). *Australian Taxation Law*. p. 4 อ้างถึงใน สราวุธ ภูษยาภรณ์. (2548). “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร.” *ศุลกาห*, 52(3). หน้า 32.

¹⁹ Simonn James and Christopher Nobes. (2000). *The Economic of Taxation*. p. 304. อ้างถึงใน จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 3.

²⁰ อรรณู ธรรมโน. (2508). *การคลัง*. หน้า 18. อ้างถึงในรังสรรค์ ชนะพรพันธุ์. เล่มเดิม. หน้า 97.

ศาสตราจารย์เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม กล่าวถึงคำนิยามของภาษีอากรไว้ว่า “สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากรายกรและนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวมโดยมิได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี”²¹

รองศาสตราจารย์ ดร. อรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป ได้มีความเห็นว่าคำจำกัดความของคำว่าภาษีที่ให้โดย ลูเซียน เมล์ท (Lucien Mehl) และ ปีแอร์ เบลแทรม (Pierre Beltrame) มีความรัดกุมและครอบคลุมที่สุด กล่าวคือ “ภาษี คือ เงินที่รัฐใช้อำนาจบังคับเรียกเก็บจากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชนหรือตามกฎหมายมหาชนเป็นการถาวรและไม่มีสิ่งใดตอบแทนให้โดยตรง ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีเพื่อครอบคลุมรายจ่ายสาธารณะหรือเพื่อการแทรกแซงอื่น ๆ ของรัฐ”²²

2.1.1.3 บทสรุปหลักการของความหมายของภาษีอากร

จากคำนิยามของภาษีอากรที่ผู้วิจัยได้เสนอข้างต้น สามารถสรุปหลักการซึ่งเป็นแนวทางที่ตรงกันในการให้ความหมายของภาษีอากรได้ ดังนี้

1) ภาษีเป็นการกระทำที่ใช้อำนาจมหาชน²³ กล่าวคือ อำนาจจัดเก็บเป็นอำนาจเฉพาะของรัฐเท่านั้น และการจัดเก็บนั้นจะมีลักษณะเป็นการใช้อำนาจบังคับไม่ใช่เป็นสิ่งที่ประชาชนจะเลือกได้ การเสียภาษีจึงเป็นหน้าที่และเป็นเรื่องที่รัฐบาลบังคับเอาไม่ว่าผู้เสียจะสมัครใจหรือไม่ก็ตาม²⁴

แต่รัฐจะใช้กำลังอำนาจไปบังคับขู่เข็ญให้ประชาชนต้องมาเสียภาษีมิได้ ซึ่งรัฐจะใช้อำนาจบังคับจริง ๆ ก็ต่อเมื่อผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติหน้าที่เสียภาษีของตนภายในเวลาที่กำหนด และกฎหมายภาษีที่ให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บได้นั้นจะต้องได้รับความเห็นชอบ หรือความยินยอมจากผู้ที่จะต้องเสียภาษี โดยผ่านทางผู้แทนของประชาชนเสียก่อน ดังนั้นอำนาจในการจัดเก็บจึงต้องมีกฎหมายรองรับด้วย²⁵

²¹ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม ก (2535). *การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย*. หน้า 107. อ้างถึงใน สราวุธ ภูษยาภรณ์. เล่มเดิม. หน้า 32.

²² Lucien Mehl and Pierre Beltrame. (1984). *Science et technique fiscales* อ้างถึงใน อรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป. เล่มเดิม. หน้า 92.

²³ แหล่งเดิม. หน้า 89.

²⁴ สมชัย ฤชุพันธุ์ ข (2538). *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร* (เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง). หน้า 161.

²⁵ อรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป. เล่มเดิม. หน้า 90.

2) ภาษีสมัยใหม่จะต้องเป็นการจัดเก็บในรูปของเงิน ซึ่งทำให้เกิดการเคลื่อนย้ายความมั่งคั่งจากเอกชนไปสู่รัฐหรือเคลื่อนย้ายเงินส่วนบุคคลไปสู่ทรัพย์สินสาธารณะ²⁶

3) ภาษีเป็นสิ่งที่รัฐเก็บมาเพื่อประโยชน์แก่สังคมโดยรวม มิใช่เพื่อประโยชน์แก่ผู้ใดคนหนึ่งโดยเฉพาะ เช่น นำมาสร้างสิ่งสาธารณูปโภค การศึกษา เป็นต้น การนำภาษีมาพัฒนาบ้านเมืองในด้านต่าง ๆ ก็เพื่อให้ประชาชนมีมาตรฐานการครองชีพที่สูงขึ้น²⁷

4) รัฐมิได้ให้ประโยชน์ตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี หมายความว่า การเก็บภาษีนั้นมิได้ให้ประโยชน์ตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี แต่ผู้เสียภาษีอาจได้รับประโยชน์ทางอ้อมในรูปบริการบางอย่างของรัฐ โดยประโยชน์ที่ได้รับนี้อาจไม่เท่าเทียมกับจำนวนภาษีที่เสียไปก็ได้²⁸

2.1.2 แนวความคิด และวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่า การจัดเก็บภาษีนั้นเป็นส่วนหนึ่งของนโยบายการคลังสาธารณะอันเป็นแหล่งที่มาของรายได้สำคัญของรัฐในการนำไปดำเนินการบริหารจัดการกิจการภายในแห่งรัฐผ่านทางนโยบายการใช้จ่ายสาธารณะ อันเป็นวัตถุประสงค์หลักของการจัดเก็บภาษี แต่การจัดเก็บภาษีนั้นหาได้มีวัตถุประสงค์ดังกล่าวแต่เพียงอย่างเดียวไม่ การจัดเก็บภาษีนั้นมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บในมิติอื่น ๆ อีกมากมาย โดยผู้วิจัยจะขออธิบายเป็นลำดับดังต่อไปนี้

2.1.2.1 เพื่อให้เกิดกระจายรายได้อย่างเป็นธรรม

สืบเนื่องจากการกระจายรายได้เกิดขึ้นครั้งแรกเมื่อประชาชนเข้าไปเกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางเศรษฐกิจภายใต้ระบบการตลาด ซึ่งเป็นเหตุให้นำไปสู่ความเหลื่อมล้ำหรือความเสมอภาคทางด้านรายได้ หรือกล่าวโดยเฉพาะ คือ ทำให้มีคนรวยและคนจนเกิดขึ้น เกิดช่องว่างทางรายได้ระหว่างประชาชน อันเนื่องมาจากเหตุผลทางด้านความแตกต่างระหว่างปัจเจกชน เช่น สิ่งคิดตัวมาแต่กำเนิด โอกาสในการหารายได้ของแต่ละคน ลักษณะเฉพาะตัวของปัจเจกชน²⁹ เป็นต้น

ดังนั้น เมื่อเกิดความแตกต่างทางด้านรายได้ระหว่างคนในสังคม รัฐจึงต้องใช้นโยบายภาษีอากรในการดึงเงินจากผู้ที่มียาได้มากในจำนวนและสัดส่วนที่มากมาจัดสรรให้แก่ผู้ที่มีรายได้น้อย โดยผ่านทางนโยบายรายจ่ายสาธารณะ เพื่อเพิ่มจำนวนเงินได้ของผู้ที่มีรายได้น้อยโดยจัดสรรประโยชน์สาธารณะให้แก่ผู้ที่มีรายได้น้อย โดยปรับปรุงสาธารณูปโภคขั้นพื้นฐาน โดยไม่คิดค่าบริการ หรือคิดในอัตราที่ต่ำมาก เป็นต้น กรณีดังกล่าวนี้จะทำให้การกระจายรายได้มีความเสมอ

²⁶ แหล่งเดิม. หน้า 91.

²⁷ อรรถธรรม พจนานุกรณ์. (2547). *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร*. หน้า 6.

²⁸ แหล่งเดิม. หน้า 6-7.

²⁹ จีรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 12.

ภาคยิ่งขึ้นเพราะผู้มีรายได้น้อยไม่ต้องจ่ายเงินหรือจ่ายในอัตราที่ต่ำเพื่อให้ได้มาซึ่งสินค้าและบริการ จึงทำให้เงินได้ของผู้มีรายได้น้อยเหลือเพิ่มมากขึ้นเพื่อนำไปออมหรือลงทุนต่อไป³⁰

2.1.2.2 เพื่อจัดสรรทรัพยากรทางเศรษฐกิจให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

โดยปกติกลไกตลาดสามารถทำหน้าที่จัดสรรทรัพยากรทางเศรษฐกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ แต่ในการจัดสรรสินค้าสาธารณะ (Public Goods) สินค้าที่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคม (Merit Goods) และสินค้าที่ไม่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคม (De-merit Goods) นั้น กลไกตลาดไม่สามารถทำหน้าที่ได้อย่างสมบูรณ์ เนื่องจากสินค้าสาธารณะนั้นผู้ผลิตไม่สามารถป้องกันมิให้ผู้ที่ไม่ชำระราคามาใช้บริการสินค้าสาธารณะได้ โดยประชาชนทุกคนมีสิทธิได้รับประโยชน์จากสินค้าสาธารณะอย่างเท่าเทียม ดังนั้นผู้ผลิตจึงผลิตสินค้าสาธารณะลดน้อยลง รัฐจึงต้องเข้ามาดำเนินการเองโดยการเก็บภาษีเพื่อเป็นทุนในการผลิตสินค้าสาธารณะ ส่วนสินค้าที่เป็นประโยชน์ต่อสังคม เช่น การจัดบริการทางการศึกษา ฝึกอาชีพ แม้ผลของการบริการจะตกแก่ผู้ใช้บริการ แต่รัฐก็ได้ประโยชน์ในรูปของการได้ประชากรที่มีคุณภาพ ดังนั้นรัฐจึงควรเข้ามาเข้ามารับภาระค่าใช้จ่ายสินค้าที่มีคุณประโยชน์แก่สังคมบางส่วน โดยอาจใช้วิธีการให้เงินสนับสนุน หรือใช้นโยบายภาษีอากร เช่น ให้สิทธิพิเศษในทางภาษี เป็นต้น และเก็บภาษีในสินค้าที่ไม่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคมในอัตราที่สูง เช่น บุหรี่ สุรา ซึ่งทำให้รัฐต้องแบกรับภาระค่าใช้จ่ายเพื่อสุขภาพของคนในสังคมเพิ่มขึ้น³¹

2.1.2.3 ภาษีอากรเพื่อการควบคุม (Regulatory Taxation)

เนื่องจากบุคคลทุกคนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีแก่รัฐอย่างหลีกเลี่ยงมิได้ ดังนั้นรายได้ส่วนหนึ่งจึงต้องถูกกันเอาไว้เพื่อการเสียภาษีอากร ภาษีอากรจึงมีส่วนในการจำกัดการอุปโภคบริโภคของบุคคลไปโดยปริยาย รายได้ส่วนที่เหลือสำหรับใช้จ่ายใช้สอยในการอุปโภคบริโภคย่อมลดลงอย่างแน่นอน ดังนั้นลักษณะบังคับของภาษีจึงทำหน้าที่ควบคุมไปในตัว จะเห็นได้ว่าเมื่อรัฐบาลต้องการจะควบคุมหรือลดปริมาณการอุปโภคบริโภคสินค้าใด มักจะใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการจัดเก็บภาษีจากสินค้าชนิดนั้น หรืออาจใช้นโยบายทางภาษีเพื่อควบคุมสินค้านำเข้าในการคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในด้วย³²

³⁰ แหล่งเดิม. หน้า 6.

³¹ สราวุธ ภูษยาภรณ์. เล่มเดิม. หน้า 42-43.

³² ปรีดา นาคเนาทิม. เล่มเดิม. หน้า 8.

2.1.2.4 เพื่อธำรงไว้ซึ่งเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ (Stabilization of the economy)

วัตถุประสงค์ข้อนี้เป็นภารกิจหลักของรัฐบาล ซึ่งภาษีอากรเป็นเครื่องมือสำคัญ เช่น ในภาวะเศรษฐกิจซบเซาอันเนื่องมาจากปัญหาเงินฝืด (Deflation) ภาครัฐสามารถปรับลดภาษี ซึ่งช่วยให้ประชาชนมีอำนาจซื้อเพิ่มขึ้น เพื่อกระตุ้นให้คนจับจ่ายใช้สอย การหมุนเวียนของเงินเพิ่มขึ้นระบบเศรษฐกิจก็จะเจริญเติบโตขึ้น ในทางตรงกันข้าม เมื่อเศรษฐกิจอยู่ในสภาพเฟื่องฟู ภาวะเงินเฟ้อ (Inflation) ก็จะเกิดขึ้น รัฐบาลสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือโดยการเพิ่มอัตราภาษีอากรให้สูงขึ้นเพื่อลดอำนาจซื้อของประชาชน อันเป็นผลให้เศรษฐกิจกลับคืนสู่ภาวะปกติที่สุด³³

2.1.2.5 การส่งเสริมการเติบโตทางเศรษฐกิจอย่างต่อเนื่อง (Economic Growth)

มาตรการทางภาษีเป็นเครื่องมือสำคัญในการกระตุ้นให้เศรษฐกิจมีการขยายตัวในอัตราที่เหมาะสม เช่น มาตรการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็เป็นสิ่งที่กระตุ้นการบริโภคภายในอันเป็นผลให้มีการขยายตัวทางเศรษฐกิจ หรือกระตุ้นให้เกิดการลงทุนที่ก่อให้เกิดผลตอบแทนสูง เช่น การให้ประโยชน์ทางภาษีแก่อุตสาหกรรมบางประเภท เป็นต้น³⁴

2.1.3 ประเภทของภาษีอากร

ประเภทของภาษีอากรนั้นอาจจำแนกได้เป็นหลายประเภทและกระทำได้หลายวิธีตามความมุ่งหมายแห่งการจำแนกซึ่งผู้วิจัยจะขอกล่าวโดยละเอียดดังต่อไปนี้

2.1.3.1 การจำแนกประเภทของภาษีอากรตามหลักการผลกภาระภาษี

เป็นการแบ่งประเภทของภาษีที่เป็นที่นิยมกันมากในปัจจุบัน โดยแบ่งออกเป็นภาษีทางตรง (Direct Tax) และภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) โดยผู้ริเริ่มคือ นักเศรษฐศาสตร์แห่งสำนักกรรมชาตินิยม หรือฟิซิโอแครท (Physiocrat) ซึ่งต่อมา จอห์น สจิวท มิลล์ ก็มีความเห็นเช่นเดียวกันกับสำนักนี้³⁵ ซึ่งมีหลักพิจารณาในการแยกประเภทได้ 2 ประเภท ดังนี้

1) ภาษีทางตรง คือ ภาษีประเภทใดที่จัดเก็บโดยมีวัตถุประสงค์ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายเป็นผู้รับภาระทางภาษีนั่นจริง ๆ ผู้เสียภาษีไม่สามารถผลักภาระต่อไปยังผู้อื่นได้ เช่น ภาษีเงินได้ (Income Tax) ภาษีการรับมรดก (Inheritance Tax) ภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) เป็นต้น ภาษีทางตรงนี้เป็นภาษีที่ถูกมองว่าเป็นธรรม เนื่องจากจากภาระภาษีจะมีมากขึ้นหรือน้อยลงจะขึ้นอยู่กับฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี³⁶

³³ ปรีดา นาคเนาวิทิม. เล่มเดิม. หน้า 10.

³⁴ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช ก (2528). เอกสารการสอนชุดวิชาเศรษฐศาสตร์สาธารณะ *Public Economic*. หน้า 8.

³⁵ ปรีดา นาคเนาวิทิม. เล่มเดิม. หน้า 19.

³⁶ สราวุธ ภูษยภรณ์. เล่มเดิม. หน้า 36.

2) ภาษีทางอ้อม คือภาษีประเภทใดที่กฎหมายเปิดโอกาสให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถ ผลักภาระไปให้ผู้อื่นรับแทนได้ ซึ่งผู้ที่รับภาระนี้เป็นผู้เสียภาษีที่แท้จริง เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) ภาษีศุลกากร (Custom Duty) ภาษีสรรพสามิต (Excise Duty) เป็นต้น ซึ่งผู้เสียภาษี ที่เป็นผู้ประกอบการสามารถผลักภาระภาษีไปยังผู้บริโภคโดยวิธีการเพิ่มราคาสินค้าได้³⁷

2.1.3.2 การจำแนกประเภทของภาษีอากรตามลักษณะของฐานภาษี (Tax Base)

การแบ่งประเภทตามหลักการการนี้มีความเห็นสอดคล้องกับการแยกประเภท ภาษีออกเป็น ภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อมเช่นเดียวกัน แต่มุ่งพิจารณาที่การประเมิน มิใช่พิจารณา ที่การผลักภาระภาษี ดังนั้น ตามแนวนี ภาษีทางตรง หมายถึง ภาษีที่มีเกณฑ์ประเมินตามรายได้และ ทรัพย์สิน ส่วนภาษีทางอ้อม คือภาษีที่ประเมินตามรายจ่าย ซึ่งหลักการนี้พัฒนาเรื่อยมาจนปัจจุบัน โดยถูกเรียกเสียใหม่ว่าการแบ่งแยกประเภทภาษีตามลักษณะของฐานภาษีและแหล่งที่มา ซึ่งการแบ่งลักษณะนี้ก็เป็นที่ยอมรับเช่นกันเพราะภาษีส่วนใหญ่มักจะเรียกชื่อตามฐานภาษีและแหล่งที่มา อยู่แล้วเช่น ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีมรดก เป็นต้น³⁸ ซึ่งแยกเป็นชนิดต่าง ๆ ได้ดังนี้³⁹

- 1) ภาษีที่เก็บจากเงินได้ หรือฐานเงินได้ ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้ นิติบุคคล เป็นต้น
- 2) ภาษีที่เก็บจากฐานการใช้จ่าย หรือฐานการบริโภค เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีการขาย ภาษีสรรพสามิต เป็นต้น
- 3) ภาษีที่เก็บจากฐานทรัพย์สินหรือความมั่งคั่ง ได้แก่ ทรัพย์สิน กองมรดก ภาษีการรับ มรดก ภาษีมรดก ภาษีโรงเรือนและที่ดิน เป็นต้น

2.1.3.3 การจำแนกประเภทของภาษีอากรตามเกณฑ์การประเมิน ท่านอาจารย์สมชัย ฤชุพันธุ์ ได้เสนอความเห็นที่อาจแยกได้เป็น 2 ชนิดคือ

- 1) ภาษีตามมูลค่า (Ad Valorem Tax) คือภาษีที่ถือมูลค่าของสินค้าหรือบริการ ที่ซื้อขายกันเป็นฐาน โดยมากกำหนดอัตราร้อยละของมูลค่าสินค้าหรือบริการโดยไม่คำนึงว่า จำนวนที่ซื้อขายกันนั้นจะเป็นเท่าใด เช่น ถ้ากำหนดภาษีน้ำมันว่า ร้อยละ 15 ของราคาขาย ก็เป็น การเก็บตามมูลค่า

³⁷ แหล่งเดิม.

³⁸ ปรีดา นาคเนาวิม. เล่มเดิม. หน้า 20-22.

³⁹ สราวุธ วัฒนารักษ์. เล่มเดิม. หน้า 34.

2) ภาษีตามสภาพ (Specific Tax) คือภาษีที่เก็บตามลักษณะและสภาพของสินค้า เช่น เก็บภาษีน้ำมันลิตรละ 2 บาท ไม่ว่าน้ำมันราคาเท่าใดถ้าขาย 1 ลิตรก็เสียภาษี 2 บาท หรือเก็บภาษีเบียร์ขวดละ 20 บาท เป็นต้น⁴⁰

2.1.3.4 การจำแนกประเภทของภาษีอากรตามการใช้เงิน อาจแยกภาษีได้เป็น 2 ชนิดคือ

1) ภาษีทั่วไป (General Tax) หมายถึงภาษีที่จัดเก็บเพื่อนำรายได้ไปเข้างบประมาณแผ่นดินสำหรับใช้ในกิจการทั่วไป ไม่มีการระบุจะต้องนำเงินภาษีนั้นไปใช้เพื่อการใดการหนึ่งโดยเฉพาะ

2) ภาษีเพื่อการเฉพาะ (Ear-marked Tax) หมายถึงภาษีที่จัดเก็บเพื่อนำไปใช้ในกิจการใดกิจการหนึ่งโดยเฉพาะ กล่าวคือมีการระบุว่ารายได้จากภาษีอากรประเภทนั้นจะต้องนำไปใช้เพื่อกิจการที่กำหนดให้เท่านั้น จะนำไปใช้ในกิจการอย่างอื่นมิได้ เช่น ภาษีการป้องกันประเทศ เพื่อนำเงินไปใช้ในการป้องกันประเทศเท่านั้นจะนำไปใช้เพื่อการอย่างอื่นมิได้ เป็นต้น⁴¹

2.1.3.5 การจำแนกประเภทของภาษีอากรตามประเภทของสื่อในการชำระ (Media of Payment) เช่น ภาษีที่ชำระในรูปตัวเงิน ภาษีที่ชำระในรูปสิ่งของ หรือภาษีที่ชำระในรูปแรงงาน เป็นต้น⁴²

2.1.3.6 การจำแนกประเภทของภาษีอากรตามความปกติในการจัดเก็บ (Regularity of Levy) เช่น ภาษีสามัญ (Ordinary Taxes) ภาษีวิสามัญ (Extraordinary Taxes) เป็นต้น⁴³

2.1.3.7 การจำแนกประเภทของภาษีอากรตามประเภทของเงินได้ เช่น ภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้ประเภทเงินเดือนและค่าจ้าง เงินได้ประเภทค่าเช่า ดอกเบี้ยและกำไร เป็นต้น⁴⁴

2.1.3.8 การจำแนกประเภทของภาษีอากรตามโครงสร้างอัตราภาษี (Tax Rate Structure) เช่น ภาษีที่มีโครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive Tax) แบบตามสัดส่วน (Proportional Tax) และแบบถดถอย (Regressive Tax) เป็นต้น⁴⁵

⁴⁰ สมชัย ฤชุพันธุ์ ข เล่มเดิม. หน้า 176-177.

⁴¹ แหล่งเดิม. หน้า 174-175.

⁴² รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์. เล่มเดิม. หน้า 102.

⁴³ แหล่งเดิม.

⁴⁴ แหล่งเดิม.

⁴⁵ แหล่งเดิม.

2.1.4 โครงสร้างของกฎหมายภาษีอากร

การศึกษากฎหมายภาษีอากรไม่ว่าจะเป็นภาษีอากรประเภทใดก็ตาม จำต้องพิจารณาถึงโครงสร้างหรือองค์ประกอบอันเป็นหลักของกฎหมายภาษีอากร 6 ประการด้วยกัน กล่าวคือ หน่วยภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี วิธีการชำระภาษีอากร วิธีหาข้อยุติในปัญหาภาษีที่เกิดขึ้นและการบังคับให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ในหัวข้อนี้ ผู้วิจัยจะขอเสนอโครงสร้างภาษีอากรทั้ง 6 โครงสร้าง แต่ผู้วิจัยจะศึกษาเน้นหนักไปยัง โครงสร้างของภาษีอากรในส่วนฐานภาษี (Tax Base) และอัตราภาษี (Tax Rates) เป็นสำคัญเนื่องจากโครงสร้างภาษีอากรทั้งสองเป็นประเด็นหลักในการวิเคราะห์ตรวจสอบปัญหาในงานวิจัยของผู้วิจัยชั้นนี้

2.1.4.1 หน่วยภาษี (Tax Unit)

หน่วยภาษี ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ได้ให้ความหมายว่า “หน่วยภาษี คือ ผู้ที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้เสียภาษี”⁴⁶ และองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาของประเทศกลุ่มยุโรป (Organization for Economic Cooperation and Development: OECD) ได้กล่าวว่า “หน่วยภาษีสำหรับการจัดเก็บภาษี อาจเป็นบุคคลแต่ละคน คู่สมรส หรือครอบครัว”⁴⁷

ดังนั้น กฎหมายภาษีอากรทุกประเภทนั้นจะต้องกำหนดตัวผู้เสียภาษีอากรไว้อย่างชัดเจนแน่นอน เพื่อผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือรับภาระในการเสียภาษีอากรทราบถึงสิทธิหน้าที่ของตน โดยผู้เสียภาษีอากรจะต้องเป็นบุคคลตามกฎหมายในลักษณะใดลักษณะหนึ่ง⁴⁸ ซึ่งหน่วยภาษีอาจแบ่งตามประเภทของภาษีอากรได้ดังนี้⁴⁹

1) การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล หน่วยภาษี คือ บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ (ประมวลรัษฎากรมาตรา 39 มาตรา 66 วรรค 1, 2 มาตรา 67 มาตรา 70 มาตรา 76 ทวิ) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยกิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งตามกฎหมายต่างประเทศ กิจการร่วมค้า มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการมีรายได้แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดให้เป็นองค์การสาธารณะกุศล นิติบุคคลที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและประกาศในราชกิจจานุเบกษา (มาตรา 39 และ มาตรา 66 วรรค 1)

⁴⁶ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 186.

⁴⁷ OECD. (1977). *The Treatment of Family Units in OECD Member Countries under Tax and transfer systems*. p. 41. อ้างถึงใน จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก แหล่งเดิม.

⁴⁸ วิทย์ ตันตยกุล. (2528). *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร*. หน้า 11.

⁴⁹ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 186-187.

2) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม หน่วยภาษี คือ ผู้ประกอบการ ผู้นำเข้า และผู้ที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการเฉพาะ (ประมวลรัษฎากรมาตรา 82 และ มาตรา 82/1)

3) การจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ หน่วยภาษี คือ บุคคลธรรมดา คณะบุคคล หรือ นิติบุคคลซึ่งเป็นผู้ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในราชอาณาจักร (ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2)

4) ภาษีอากรแสตมป์ หน่วยภาษี คือ บุคคลที่ถูกระบุไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ (บัญชีอัตราอากรแสตมป์ท้ายหมวด 6 ประมวลรัษฎากร)

5) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หน่วยภาษี คือ บุคคลธรรมดา (ประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ทวิ วรรค 1) ผู้ถึงแก่ความตายกองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง (มาตรา 57 ทวิ วรรค 2) ห้างหุ้นส่วนสามัญ ที่มีใช้นิติบุคคล (มาตรา 56 วรรค 2) คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล (มาตรา 56 วรรค 2)

2.1.4.2 ฐานภาษี (Tax Base)

ฐานภาษีนั่น ได้มีนักวิชาการได้ให้ความหมายไว้หลายท่าน ดังจะกล่าวต่อไปนี้

ไซมอน เจมส์ (Simon James) และคริสโตเฟอร์ นอบส์ (Christopher Nobes) ได้กล่าวว่า “ฐานภาษี หมายถึงสิ่งที่จะต้องรับผิดชอบในการเสียภาษี เช่น เงินได้ ความมั่งคั่ง หรือค่าใช้จ่าย”⁵⁰

แนนซี วอลล์ (Nancy Wall) กล่าวว่า “ฐานภาษี หมายถึงแหล่งที่มาทั้งหมดของรายได้ ในการจัดเก็บภาษี เช่น กำไรของนิติบุคคลเป็นแหล่งที่มาในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ตัวปัจเจกชนและเงินได้ของปัจเจกชนเป็นแหล่งที่มาในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สินค้าและบริการเป็นแหล่งที่มาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม”⁵¹

จอห์น แบล็ค (John Black) กล่าวว่า “ฐานภาษี หมายถึงกลุ่มของเงินได้ เงินได้ก่อนหักรายจ่ายและค่าลดหย่อนต่างๆ (เงินได้พึงประเมิน) หรือเงินได้หลังจากหักรายจ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ แล้ว (กำไรสุทธิ) ที่ภาษีทางตรงถูกจัดเก็บ หรือกิจกรรมทางธุรกิจที่ภาษีทางอ้อมถูกจัดเก็บ”⁵²

⁵⁰ Simon James and Christopher Nobes a (2000). *The Economics of Taxation*. p. 304. อ้างถึงในจรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 105.

⁵¹ Nancy Wall. sOp.cit. p. 300. อ้างถึงในจรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 106.

⁵² John Black. (1997). *A Dictionary of Economic*. p. 460. อ้างถึงในจรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 106.

อาจารย์ วิทย์ ตันตยกุล ให้ความหมายของฐานภาษีว่า “ฐานภาษี คือ สิ่งที่รองรับอัตราภาษี”⁵³

ดร.สมชัย ฤชุพันธุ์ กล่าวว่า “ฐานภาษี คือ สิ่งที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีถ้าใช้อัตราภาษีเข้าไปคูณกับฐานภาษีแล้วจะได้จำนวนที่จะต้องเสียภาษี”

แต่ในปัจจุบัน นักวิชาการได้ให้ความหมายของฐานภาษีเป็น 2 ลักษณะคือฐานภาษีในความหมายอย่างกว้าง หมายถึง สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องเสียภาษีอากร เช่น การมีรายได้ การมีทรัพย์สิน หรือได้รับผลประโยชน์เกิดขึ้นในปีภาษีนั้น ๆ เป็นต้น และฐานภาษีในความหมายอย่างแคบ หมายถึง สิ่งที่รองรับอัตราภาษี (ภาษีอากรที่ต้องเสีย = ฐานภาษี × อัตราภาษีอากร)⁵⁴

ดังนั้น ฐานภาษีนั่นจึงเป็นองค์ประกอบของกฎหมายภาษีและระบบภาษี เป็นแหล่งที่มาของรายได้จากการจัดเก็บภาษีหรือแหล่งเงินทุนในการจัดหารายได้ให้แก่รัฐบาลเพื่อนำมาเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินการของรัฐให้เป็นไปตามนโยบายด้านรายจ่ายสาธารณะ⁵⁵

ฐานภาษีนั่นโดยทั่วไปแยกออกได้เป็น 4 ประเภท

1) ฐานเกี่ยวกับรายได้ (Income Base) นับเป็นฐานภาษีที่ใช้กันอย่างแพร่หลายมากที่สุดฐานหนึ่ง เพราะว่ารายนั่นเป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-pay) ได้ดีที่สุด ผู้มีรายได้มากย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีมาก ผู้มีรายได้น้อยย่อมมีความสามารถเสียภาษีน้อย ภาษีที่เก็บจากฐานรายได้ ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เก็บโดยอาศัยรายได้เป็นฐาน ภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยเก็บโดยอาศัยกำไรซึ่งก็คือรายได้ของนิติบุคคล⁵⁶ ภาษีที่เก็บจากฐานดังกล่าวนี้เรียกว่า ภาษีทางตรง โดยมีหลักคิดว่าเป็นภาษีที่จัดเก็บจากเจ้าของรายได้เป็นผู้รับภาระภาษีและผลักไปให้ผู้อื่นได้ยากตามที่กล่าวไว้โดยละเอียดในหัวข้อที่ 2.1.4 ว่าด้วยประเภทของภาษีอากร

2) ฐานเกี่ยวกับการบริโภค (Consumption Base) Thomas Hobbes นักปราชญ์ชาวอังกฤษได้ให้ความเห็นว่า ฐานบริโภคมีข้อดีอย่างน้อยสองประการ

ประการแรก การจัดเก็บภาษีไม่ควรเก็บจากทรัพยากรที่นำเข้าสู่สังคม เช่น รายได้ แต่ควรเก็บภาษีจากทรัพยากรของสังคมที่ถูกใช้สิ้นเปลืองไปโดยการบริโภค ดังนั้นภาษีควรเก็บจากการบริโภคที่ใช้ทรัพยากรของสังคมสิ้นเปลืองไป

⁵³ วิทย์ ตันตยกุล. เล่มเดิม. หน้า 12.

⁵⁴ นักวิชาการภาษีอากร. (2554). ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2554. หน้า 2.

⁵⁵ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม หน้า 105.

⁵⁶ สมชัย ฤชุพันธุ์ ข เล่มเดิม. หน้า 166-167

ประการที่สอง การเก็บภาษีเงินได้ ไม่ได้คำนึงว่ารายได้นั้นใช้ไปกับการบริโภคทันทีหรือไม่ หรือว่าเก็บจากรายได้ที่เก็บเป็นเงินออมเพื่อบริโภคในอนาคต การบริโภคถือว่าเป็นการใช้ทรัพยากรสิ้นเปลืองและก่อให้เกิดอรรถประโยชน์จากการบริโภค การออมเป็นการเลื่อนการบริโภคออกไปในอนาคต ดังนั้นฐานรายได้จึงถือว่าเป็นภาษีซ้ำซ้อน โดยเฉพาะการเก็บภาษีเงินได้จากการออม เนื่องจากเงินออมเป็นส่วนหนึ่งของเงินได้จากการทำงานซึ่งเสียภาษีไปแล้ว ในช่วงหนึ่งเมื่อบุคคลนั้นได้เงินได้จากการออม เช่น ดอกเบี้ย เป็นการเก็บภาษีผลได้จากเงินได้ที่เคยเสียภาษีไปแล้วครั้งหนึ่ง ภาษีที่เก็บจากฐานการบริโภคจะแก้ปัญหาค่าเก็บภาษีซ้ำซ้อน เนื่องจากเงินที่ใช้ในการบริโภคเท่านั้นที่ถูกจัดเก็บภาษี รายได้ส่วนที่ยังมิได้นำมาใช้ในการบริโภคก็ยังไม่ต้องเสียภาษี⁵⁷

แต่ถ้าพิจารณาในอีกแง่หนึ่ง สัดส่วนของการใช้จ่ายในการบริโภคต่อรายได้มีแตกต่างกันไปตามฐานะของบุคคล โดยถ้าพิจารณาจากสภาพความเป็นจริงในสังคมแล้ว คนจนมักจะใช้จ่ายในการบริโภคเป็นสัดส่วนใหญ่ของรายได้ ส่วนคนรวยมักใช้จ่ายในการบริโภคเป็นสัดส่วนน้อยกว่ารายได้ ดังนั้นหากใช้การบริโภคเป็นฐานภาษีผลก็จะกลายเป็นว่า ภาระภาษีจะตกแก่คนจนมากกว่าคนรวย เพราะรายได้ส่วนใหญ่ของคนจนจะถูกเก็บภาษี แต่รายได้ส่วนน้อยของคนรวยถูกเก็บภาษี⁵⁸ ซึ่งประเด็นนี้จะเป็นประเด็นสำคัญที่ผู้วิจัยจะวิเคราะห์ตรวจสอบโดยละเอียดต่อไป

ภาษีที่เก็บจากฐานการบริโภคนั้นมีหลายชนิด โดยท่านอาจารย์ สมชัย ฤชุพันธุ์ได้แบ่งออกเป็น 6 ชนิดคือ

ภาษีการใช้จ่าย (Expenditure Tax) เป็นการใช้จ่ายรวมใน 1 ปี เป็นฐานทำนองเดียวกับภาษีเงินได้ที่ใช้รายได้ทั้งปีเป็นฐาน ซึ่งภาษีชนิดนี้ปัจจุบันทุกประเทศได้ยกเลิกแล้ว

ภาษีการขาย (Sales Tax) เป็นภาษีที่เก็บจากการขายสินค้าและบริการ โดยถือเอายอดขายหรือยอดขายรับเป็นฐานภาษี ภาษีการค้าของไทยก็ถือเป็นภาษีการขายรูปแบบหนึ่ง ซึ่งปัจจุบันประเทศไทยก็ได้ยกเลิกการจัดเก็บภาษีการค้าไปแล้ว โดยเปลี่ยนเป็นระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแทน

ภาษีสรรพสามิต (Excise Tax) ภาษีสรรพสามิต คือ ภาษีการขายที่เก็บจากการขายสินค้าบางชนิด เช่น สุรา บุหรี่ น้ำมัน เป็นต้น เพื่อการควบคุมการบริโภคสินค้าบางชนิดและเหตุผลในเรื่องรายได้ของรัฐบาล เพราะภาษีสรรพสามิตนี้ได้เป็นแหล่งรายได้หลักของรัฐบาลที่ขาดเสียมิได้

⁵⁷ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช ข (2546). เอกสารการสอนชุดวิชาเศรษฐศาสตร์สาธารณะ Public Economic หน่วยที่ 8-15. หน้า 11.

⁵⁸ สมชัย ฤชุพันธุ์ ข เล่มเดิม. หน้า 167

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) เป็นภาษีที่เก็บโดยอาศัยมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของแต่ละขั้นตอนการผลิตเป็นฐาน เป็นภาษีที่มุ่งนำมาใช้เพื่อแก้ปัญหาการเก็บภาษีซ้ำซ้อนของภาษีการค้า (ในเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ ผู้วิจัย จะขอกล่าวโดยละเอียดอีกครั้งในหัวข้อที่ 2.3 ต่อไป)

ภาษีสินค้าขาเข้า (Import Tax) เป็นภาษีศุลกากรชนิดหนึ่ง ภาษีนี้อาศัยราคาของสินค้านำเข้าเป็นฐาน

ภาษีสินค้าขาออก (Export Tax) คือภาษีที่เก็บจากการส่งออก ซึ่งแทบทุกประเทศไม่เก็บภาษีชนิดนี้ หรือเก็บให้น้อยที่สุด เพราะทุกประเทศมุ่งที่จะแข่งขันกันในการขายสินค้ากันในตลาดโลก⁵⁹

3) ฐานภาษีเกี่ยวกับความมั่งคั่ง (Wealth Base) ความมั่งคั่ง คือ การสะสมของรายได้ที่ผู้เสียภาษีนั้นได้สะสมไว้ในรอบระยะเวลาต่าง ๆ นอกจากนั้นความมั่งคั่งก็คือ ทรัพย์สินต่าง ๆ เช่น ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง ฯลฯ ทั้งยังเป็นเครื่องมือในการหารายได้ได้ด้วย ภาษีที่เก็บโดยใช้ความมั่งคั่งเป็นฐาน ได้แก่ ภาษีโรงเรือน ภาษีที่ดิน ภาษีทรัพย์สิน ภาษีมรดก ภาษียรถยนต์ เป็นต้น⁶⁰

4) ฐานอื่น ๆ นอกจากฐานรายได้ การบริโภคและความมั่งคั่งแล้ว ก็ยังมีภาษีที่เก็บโดยอาศัยฐานอื่น ๆ อีก แต่ภาษีที่เก็บจากฐานอื่น ๆ ที่มีใช้ฐานรายได้ก็อีก แต่ภาษีที่เก็บจากฐานอื่น ๆ นอกจากฐานภาษีที่กล่าวไว้ข้างต้นนั้นเป็นภาษีที่เก็บได้เงินจำนวนน้อย โดยมากมักมุ่งเก็บเพื่อวัตถุประสงค์เฉพาะบางอย่างซึ่งมิใช่เก็บเพื่อรายได้ของรัฐบาลหรือเพื่อความเป็นธรรมในสังคม เช่น ภาษีขายโชดที่เก็บในประเทศไทยในปี พ.ศ. 2485 เพื่อส่งเสริมการเพิ่มประชากร⁶¹

2.1.4.3 อัตราภาษี (Tax Rate)

อัตราภาษีนั้นเป็นสิ่งที่กำหนดหรือเป็นตัวชี้ว่า ผู้ที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีชนิดหนึ่ง ๆ นั้น จะต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเท่าใด มากน้อยเพียงใด ดังนั้นการกำหนดรูปแบบของอัตราภาษีสำหรับภาษีชนิดใดชนิดหนึ่งนั้น มักจะขึ้นอยู่กับนโยบายทางการเมืองของพรรคการเมืองและรัฐบาล เช่น ในประเทศที่ประชากรส่วนใหญ่มิใช่ผู้ยากจน รัฐบาลอาจลดอัตราภาษีส่วนเพิ่มที่จัดเก็บจากเงินได้ของประชาชน เพื่อสร้างคะแนนนิยมจากประชาชน ในทางกลับกัน ในประเทศที่ประชากรส่วนใหญ่เป็นผู้มีรายได้น้อย พรรคการเมืองที่มีนโยบายใช้อัตราภาษีส่วนเพิ่มในอัตราที่สูงหลายอัตรา เพื่อเก็บภาษีจากผู้มีรายได้สูงเพื่อลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ เป็นไปได้ที่จะได้รับการเลือกตั้งเพราะจะได้เสียงสนับสนุนจากประชาชนส่วนใหญ่ในประเทศ หรือขึ้นอยู่กับ

⁵⁹ แหล่งเดิม. หน้า 168-170.

⁶⁰ แหล่งเดิม. หน้า 170.

⁶¹ แหล่งเดิม.

ใช้อัตราภาษีของรัฐบาลเพื่อให้บรรลุเป้าหมายของเศรษฐกิจมหภาคด้านใดด้านหนึ่ง เป็นต้น⁶² ซึ่ง ศาสตราจารย์ กรอฟี่ มอส (Professor Geoffrey Morse) และศาสตราจารย์ เดวิด วิลเลียมส์ (Professor David Williams) ได้กล่าวสนับสนุนว่า “อัตราภาษีเป็นประเด็นสำคัญทางการเมืองและเศรษฐกิจอยู่เป็นนิจ”⁶³

อัตราภาษีนั้น ได้มีนักวิชาการทั้งต่างประเทศและประเทศไทยให้ความหมายไว้หลายท่าน ดังนี้

ไซมอน เจมส์ (Simon James) “อัตราภาษี หมายถึง จำนวนที่ซึ่งภาษีถูกจัดเก็บจากฐานภาษี”⁶⁴

แนนซี วอลล์ (Nancy Wall) “อัตราภาษี หมายถึง สัดส่วนร้อยละที่ภาษีเงินได้หรือภาษีจากการใช้จ่ายถูกจัดเก็บ”⁶⁵

รองศาสตราจารย์ บุญธรรม ราชรักษ์ ได้กล่าวว่า “อัตราภาษีคือ จำนวนภาษีที่ต้องเสียต่อฐานภาษีหนึ่งหน่วย”⁶⁶

อาจารย์สมชัย ฤชุพันธุ์ ได้กล่าวว่า “อัตราภาษีคือ สัดส่วนของฐานภาษีที่กำหนดให้เก็บเป็นภาษี ถ้าเอาอัตราภาษีคูณด้วยฐานภาษีจะได้จำนวนภาษีที่จะต้องเสีย”⁶⁷

ผู้วิจัยเห็นว่า การให้คำจำกัดความหรือความหมายของคำว่า อัตราภาษี ของท่านอาจารย์สมชัย ฤชุพันธุ์ นั้นเป็นคำจำกัดความที่ชัดเจนมากที่สุด ทั้งเป็นที่เข้าใจได้ง่ายทั้งในทางทฤษฎีและทางปฏิบัติ

ก่อนที่จะนำเสนอถึงประเด็นประเภทของอัตราภาษีต่อไป ผู้วิจัยใคร่ขออธิบายในส่วนคำศัพท์ 2 คำที่มักจะเข้ามาเกี่ยวข้องหรือเป็นประเด็นสำคัญของอัตราภาษีอยู่เป็นประจำ ดังนี้

คำแรก “อัตราภาษีเฉลี่ย” (Average Rate of Tax) หรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า อัตราภาษีที่เป็นผล หมายถึง จำนวนของภาษีที่ต้องเสียในฐานะที่เป็นสัดส่วนหรืออัตราร้อยละของฐานภาษีที่พึงชำระภาษีในช่วงระยะเวลาหนึ่ง⁶⁸ อัตราภาษีเฉลี่ยนี้นักนำมาใช้เริ่มแรกกับภาษีเงินได้เพื่อแสดงว่าอัตราภาษีเฉลี่ย คือ สัดส่วนของเงิน ได้ของบุคคลที่ถูกจ่ายเป็นค่าภาษี อัตราภาษีเฉลี่ยมีผลกระทบ

⁶² จีรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 74.

⁶³ Geoffrey Morse and David Williams. (2004). *Davies: Principles of Tax Law*. p. 13. อ้างถึงใน จีรศักดิ์ รอดจันทร์ ก แหล่งเดิม. หน้า 74.

⁶⁴ Simon James. (1998). *A Dictionary of Taxation*. p. 151. อ้างถึงในจีรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 73.

⁶⁵ Nancy Wall. Op.cit. p. 301. อ้างถึงในจีรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 73.

⁶⁶ บุญธรรม ราชรักษ์. (2552). *ทฤษฎีภาษีอากร The Theory of Taxation*. หน้า 7.

⁶⁷ สมชัย ฤชุพันธุ์ ข เล่มเดิม. หน้า 170.

⁶⁸ Simon James and Christopher Nobes a Op.cit. p. 300. อ้างถึงในจีรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 74.

ต่อการตัดสินใจในการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจหรือพฤติกรรมของผู้เสียภาษีซึ่งผลกระทบดังกล่าวถูกเรียกว่า “ผลทางรายได้”⁶⁹

คำที่สอง อัตราภาษีส่วนเพิ่ม (Marginal rate of tax) หมายถึง อัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บจากส่วนที่เพิ่มขึ้นในเงินได้ของบุคคล⁷⁰ หรือหมายถึง อัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บจากส่วนที่เพิ่มขึ้นของฐานภาษี ตัวอย่างเช่น ในกรณีภาษีเงินได้อัตราภาษีส่วนเพิ่ม คือ อัตราภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้ที่ได้รับเพิ่มขึ้น⁷¹ อัตราภาษีส่วนเพิ่มจึงอาจมีผลกระทบต่อพฤติกรรมทางเศรษฐกิจเนื่องจากการไปยุ่งเกี่ยวกับรายได้สุทธิที่ผู้เสียภาษีอาจได้รับเพิ่มขึ้นจากการทำงาน การออม การลงทุน และจากการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจอื่น ๆ ซึ่งอาจส่งผลในการตัดสินใจกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจหรือต่อพฤติกรรมของผู้เสียภาษี โดยผู้เสียภาษีเลือกที่จะไปทำกิจกรรมอื่นทดแทนกิจกรรมที่จะได้รับเงินเพิ่มและถูกจัดเก็บภาษี ซึ่งผลดังกล่าวเรียกว่า “ผลทดแทน”⁷²

ประเภทของอัตราภาษีนั้น สามารถแบ่งประเภทได้หลายลักษณะแล้วแต่ทรรศนะของผู้จัดแบ่ง ในงานวิจัยนี้จะขอแบ่งเป็น 2 ประเภทตามทรรศนะของ ผู้ช่วยศาสตราจารย์จรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ดังจะกล่าวต่อไปนี้

1) อัตราภาษีแบบอัตราเดียว (A Single Rate) หมายถึง ภาษีอย่างใดอย่างหนึ่งถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนอัตราภาษีเพียงอัตราเดียว ตัวอย่างเช่น ในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา รัฐบาลอาจใช้อัตราภาษีส่วนเพิ่มเพียง 1 อัตราในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนจากฐานภาษีที่เป็นเงินได้พึงประเมินแล้ว เป็นต้น

อัตราภาษีที่ถูกเก็บจากฐานภาษีในอัตราเดียวนั้น จะมีผลให้อัตราภาษีเฉลี่ยเท่ากับอัตราภาษีส่วนเพิ่ม หรือทำให้สัดส่วนของภาษีที่จัดเก็บมาจากฐานภาษีทุกจำนวนเท่ากัน ไม่ว่าฐานภาษีจะมากหรือน้อย หรือทำให้สัดส่วนของภาษีที่จัดเก็บมาจากฐานภาษีทุกจำนวนคงที่ไม่เปลี่ยนแปลง แม้จำนวนของฐานภาษีจะเพิ่มขึ้นหรือลดลง เรียกว่า “อัตราภาษีแบบคงที่” (Proportional Tax) หรือนักวิชาการบางท่านเรียกว่า “อัตราภาษีตามส่วน” ซึ่งอาจารย์ปรีดา นาคเนาวิช ได้แยกย่อยอีกเป็น 2 กรณี คือ

(ก) อัตราตามสภาพ (Specifics Rates) คือ กรณีที่ฐานของภาษีแสดงไว้เป็นปริมาณหรือขนาดตามสภาพของสินค้าแต่ละชนิด เช่น ภาษีสรรพสามิตของไทย ที่จัดเก็บจากสุราเป็นลิตร เก็บจากซีเมนต์เป็นตัน เป็นต้น

⁶⁹ Simon James. Op.cit. p. 10. อ้างถึงในจรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 74.

⁷⁰ Simon James and Christopher Nobes a Op.cit. p. 303. อ้างถึงในจรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 74.

⁷¹ จรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ก แหล่งเดิม.

⁷² Simon James. Op.cit. p. 101. อ้างถึงในจรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 74-75.

(ข) อัตราตามราคา (Advalorem Rate) คือ กรณีที่ฐานภาษีแสดงไว้เป็นราคาและอัตราภาษีจะกำหนดไว้เป็นร้อยละของราคา เช่น ภาษีศุลกากรจะเก็บภาษีจากการนำเข้าโดยเก็บภาษีเป็นร้อยละของมูลค่าของสินค้าที่นำเข้า เป็นต้น⁷³

อัตราภาษีแบบคงที่นี้การจกเก็บภาษีที่สะดวกแก่การบริหารจัดการเก็บภาษีแต่่าไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่สังคม และถ้าพิจารณาตามหลักของ ทฤษฎีความเสมอภาคในการเสียสละ (Equality of Sacrifice Theory)⁷⁴ แล้วการจกเก็บภาษีโดยใช้อัตราภาษีแบบคงที่จะทำให้เกิดความไม่เสมอภาคในการเสียสละ ซึ่งในส่วนข้อดี ข้อเสียของอัตราภาษีแบบคงที่นี้ ผู้วิจัยจะทำการนำเสนอโดยวิเคราะห์วิจารณ์อย่างละเอียดในบทที่ 4 ต่อไป

2) อัตราภาษีหลายอัตรา (Multiple Rate) หมายถึง กรณีที่ภาษีชนิดหนึ่งถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนหลายอัตรา หรือใช้อัตราภาษีหลายอัตราในการจกเก็บภาษีจากฐานภาษีเดียวกัน หรือใช้อัตราภาษีหลายอัตราในการจกเก็บภาษีจากฐานภาษีที่แตกต่างกัน เช่น ในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตารางอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเทศไทยในปัจจุบัน ประกอบด้วยอัตราภาษีส่วนเพิ่มถึง 4 อัตรา โดยอัตราภาษีส่วนเพิ่มขั้นต่ำจะใช้กับระดับเงินได้สุทธิที่ต่ำและอัตราภาษีส่วนเพิ่มขั้นที่สูงจะใช้ระดับเงินได้สุทธิขั้นที่สูง เป็นต้น ซึ่งจะมีผลให้อัตราภาษีเฉลี่ยหรืออัตราร้อยละของฐานภาษีที่จ่ายเป็นค่าภาษีเพิ่มสูงขึ้นเมื่อฐานภาษีสูงขึ้น⁷⁵

อัตราภาษีหลายอัตรา นี้สามารถแยกย่อยได้เป็น 2 ประเภท กล่าวคือ

(ก) อัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive Tax Rates) คือ ภาษีที่ถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนหลายอัตราและทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยหรือจำนวนสัดส่วนของภาษีที่ต้องเสียเพิ่มสูงขึ้นเมื่อฐานภาษีเพิ่มสูงขึ้น⁷⁶ ดังนั้นระบบภาษีโครงสร้างแบบก้าวหน้าจะจัดเก็บภาษีจากผู้ที่มีรายได้สูงในจำนวนและในสัดส่วนที่สูงกว่าผู้มีรายได้น้อย ระบบภาษีที่มีโครงสร้างอัตราก้าวหน้านี้จึงสามารถช่วยลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ระหว่างประชาชนได้เป็นอย่างดี

⁷³ ปรีดา นาคเนาวิทิม. เล่มเดิม. หน้า 44.

⁷⁴ ทฤษฎีความเสมอภาคในการเสียสละ (Equality of Sacrifice Theory) เป็นที่รู้จักกันในนามที่กว้างกว่าคือ ทฤษฎีความสามารถที่จะเสีย (Ability-to-pay Theory) โดยอ้างสมมุติฐานที่ว่าอัตราประโยชน์ที่ได้รับจากเงินได้หน่วยสุดท้ายลดลง เมื่อเงินได้ของบุคคลเพิ่มขึ้น ทฤษฎีนี้พิจารณาการเสียภาษีให้แก่รัฐในลักษณะเป็นการเสียสละอัตราประโยชน์ ที่บุคคลพึงจะได้รับจากจากจำนวนเงินที่เสียภาษีให้รัฐ โดยอาศัยเกณฑ์หลักความเป็นธรรม.

⁷⁵ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 75-78.

⁷⁶ แหล่งเดิม. หน้า 75.

ในเรื่องอัตราก้าวหน้านี้จะสูงแค่ไหนเมื่อฐานภาษีมากขึ้นนี้ มักจะขึ้นอยู่กับนโยบายทางการคลังของรัฐบาลว่าจะใช้ภาษีเป็นเครื่องมือในการลดความไม่เท่าเทียมกันทางด้านรายได้ของคนในประเทศมากน้อยเพียงใด

อัตราภาษีแบบก้าวหน้าสามารถตอบสนองต่อความเป็นธรรมแก่สังคมได้มากที่สุด เพราะสามารถจัดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ของคนในสังคมได้อย่างดีเยี่ยม แต่ในทางกลับกัน อัตราภาษีแบบก้าวหน้าก็มีข้อเสียอยู่เช่นกัน ซึ่งผู้วิจัยจะทำการนำเสนอ โดยวิเคราะห์วิจารณ์อย่างละเอียดในบทที่ 4 ต่อไป

(ข) อัตราภาษีแบบถดถอย (Regressive Tax Rates) เป็นอัตราภาษีที่ตรงข้ามกับอัตราก้าวหน้า คือ อัตราภาษีจะลดลงตามส่วนเมื่อฐานภาษีเพิ่มมากขึ้น เช่น เมื่อมีเงินได้ 10,000 บาท ต้องเสียภาษีร้อยละ 30 แต่ถ้ามีเงินได้ 30,000 บาท กลับเสียภาษีน้อยลงเป็นร้อยละ 20 และถ้ามีเงินได้ 50,000 บาท จะเสียภาษีเพียงร้อยละ 10 เป็นต้น⁷⁷

อัตราภาษีแบบถดถอยนี้ ไม่เป็นที่นิยมใช้กันแทบทุกประเทศในโลกไม่นำระบบนี้มาใช้แก่การจัดเก็บภาษีภายในประเทศของตน เพราะการใช้อัตราถดถอยนั้น ไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่สังคมเลย ทั้งยังเป็นสิ่งที่ทำให้ความเหลื่อมล้ำมีมากยิ่งขึ้นไปอีก เพราะยิ่งฐานภาษีสูงขึ้น (ยิ่งมีรายได้มาก) ก็เสียภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่ลดน้อยลง

2.1.4.4 วิธีเสียภาษี

วิธีการชำระภาษีอากร คือ วิธีการที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติเพื่อการชำระภาษีอากร วิธีเสียภาษีโดยทั่วไปมี 4 วิธี กล่าวคือ

(1) การประเมินโดยเจ้าพนักงาน (Authoritative Assessment) ผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ชำระภาษีอากรเมื่อ เจ้าพนักงานได้ทำการประเมินว่าคนมีหน้าที่จะต้องเสียภาษีจำนวนเท่าใด วิธีนี้เป็นวิธีการเก็บภาษีที่เป็นหลักในปัจจุบัน ซึ่งผู้เสียภาษีจะยื่นแบบแสดงรายการก่อนหรืออาจไม่กำหนดก็ได้ตามแต่กฎหมายจะกำหนด หากว่ากฎหมายกำหนดให้ยื่นแบบแสดงรายการเป็นเพียงการกำหนดเพื่อความสะดวกในการประเมินของเจ้าพนักงานเท่านั้น ผู้เสียภาษียังไม่ต้องชำระภาษีทันทีที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี

(2) การประเมินตนเอง (Self-Assessment) วิธีนี้ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อแสดงข้อความต่าง ๆ อันจำเป็นเพื่อให้ทราบว่าคนมีหน้าที่ต้องชำระภาษีเป็นจำนวนเท่าใด และต้องชำระภาษีพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการดังกล่าว อย่างไรก็ตามแม้ผู้เสียจะประเมินตนเองแล้ว เจ้าพนักงานก็อาจตรวจสอบและประเมินเพิ่มเติมได้หากปรากฏว่าผู้เสียภาษีประเมินตนเองไว้ไม่ถูกต้อง

⁷⁷ แหล่งเดิม. หน้า 45.

(3) การหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding) กฎหมายจะกำหนดให้ผู้จ่ายเงินซึ่งก่อให้เกิดเป็นฐานภาษีทำหน้าที่หักเงินภาษีไว้แล้วนำเงินส่งต่อยังรัฐบาล เงินที่นำส่งนี้ถือเป็นเครดิตหักออกจากรายได้ที่ผู้เสียภาษีจะต้องเสียจริง

(4) การชำระภาษีล่วงหน้า (Prepayment) วิธีนี้ใช้กับกรณีที่มีเงินได้จากแหล่งรายได้ซึ่งไม่มีผู้จ่ายให้โดยแน่นอน เช่น การประกอบธุรกิจพาณิชย์หรืออุตสาหกรรมมีหน้าที่ประมาณว่าในแต่ละงวดหรือแต่ละเดือนในระหว่างปีภาษีตนควรจะมีภาษีที่จะต้องเสียเท่าใด แล้วนำเงินไปชำระไว้ล่วงหน้า ต่อมาเมื่อถึงกำหนดเวลาชำระภาษีแล้วจึงจะประเมินตนเองโดยแน่นอนแล้วคิดหักลบกับจำนวนที่ชำระไว้ล่วงหน้า⁷⁸

2.1.4.5 วิธีหาข้อยุติในปัญหาภาษีที่เกิดขึ้น

เนื่องจากการเสียภาษีอากรเกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายซึ่งอาจสลับซับซ้อนจึงอาจเกิดข้อโต้แย้ง เรื่องจำนวนภาษีอากรที่พึงต้องเสีย กฎหมายจึงจำต้องวางวิธีการยุติข้อพิพาทซึ่งโดยปกติวิธีหาข้อยุติในปัญหาภาษีที่เกิดขึ้นจะมี 3 ขั้นตอน ดังนี้

1) การประเมิน ในกรณีที่เป็นภาษีอากรประเมินตนเอง หากการประเมินตนเองที่ผู้เสียภาษีแสดงโดยวิธียื่นแบบแสดงรายการเป็นที่พอใจของเจ้าพนักงาน การกำหนดภาษีอากรก็สำเร็จลงแต่เพียงนั้น แต่ถ้าเจ้าพนักงานเห็นว่าไม่ถูกต้อง ก็จะดำเนินการประเมินเพิ่มเติมซึ่งถ้าหากผู้เสียภาษีอากรไม่คัดค้าน การหาข้อยุติก็จบลงเท่านั้น ส่วนในกรณีเจ้าพนักงานประเมินมีอยู่ชั้นเดียวคือถ้าผู้เสียภาษีเห็นว่าเจ้าพนักงานประเมินเป็นธรรมแล้วและยอมชำระภาษีตามที่เจ้าพนักงานประเมินการกำหนดภาษียกยุติลง

2) การวินิจฉัยของหน่วยอุทธรณ์ของฝ่ายบริหาร ในกรณีภาษีอากรหลายประเภทหากผู้เสียภาษีไม่พอใจตามที่เจ้าพนักงานประเมิน กฎหมายบังคับให้ผู้เสียภาษียื่นอุทธรณ์ต่อหน่วยอุทธรณ์ของฝ่ายบริหารก่อนที่จะนำคดีสู่ศาล เช่น ภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับประชาชนส่วนใหญ่ ได้แก่ ภาษีเงินได้ อากรแสตมป์ หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานหรือคำสั่งให้เสียภาษีของเจ้าพนักงาน กฎหมายกำหนดให้ยื่นอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่ได้รับแจ้งการประเมินหรือคำสั่งให้เสียภาษีอากร เพื่อให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นผู้วินิจฉัยข้อพิพาท

ในกรณีดังกล่าวเมื่อหน่วยอุทธรณ์ของฝ่ายบริหารมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว หากผู้เสียภาษีพอใจในคำวินิจฉัย การกำหนดภาษีอากรก็เป็นที่ยุติ แต่ในทางกลับกัน ถ้าผู้เสียภาษีไม่พอใจในคำวินิจฉัยและไม่มีข้อห้ามตามกฎหมาย ก็สามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ ส่วนฝ่ายรัฐบาลผู้จัดเก็บภาษีไม่อาจนำคดีขึ้นสู่ศาลได้

⁷⁸ วิทย์ ตันตยกุล. เล่มเดิม. หน้า 14-15.

3) การพิจารณาคดีในศาล การนำคดีขึ้นสู่ศาลในข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรนั้นสุดแต่กฎหมายจะกำหนดให้นำคดีขึ้นสู่ศาลเมื่อไม่พอใจการประเมินของเจ้าพนักงานหรือหลังจากได้รับคำวินิจฉัยของหน่วยอุทธรณ์ฝ่ายบริการก่อน แล้วแต่กรณี

สำหรับภาษีอากรบางประเภทอาจมีเพียง 2 ขั้นตอนก็ได้ กล่าวคือภาษีอากรบางประเภทไม่มีการกำหนดให้ผ่านการพิจารณาวินิจฉัยของหน่วยอุทธรณ์ของฝ่ายบริหารก่อนที่จะมีคดีขึ้นสู่ศาล⁷⁹

2.1.4.6 การบังคับให้เป็นไปตามบทบัญญัติ

เพื่อประโยชน์ในการบังคับให้ผู้มีหน้าที่ในด้านภาษีอากร ได้ปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย จึงจำเป็นต้องมีบทบังคับ (Sanction) หากผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติหรือปฏิบัติไม่ถูกต้องตามกฎหมายภาษีอากร บทบังคับที่ใช้เพื่อจูงใจหรือบีบบังคับให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมาย มี 3 ลักษณะ คือ โทษทางอาญา การเพิ่มจำนวนเงินภาษีอากรหรือเบี้ยปรับและดอกเบี้ยจากการชำระเกินกำหนดหรือเงินเพิ่ม⁸⁰

2.2 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

เนื่องจากนโยบายการจัดเก็บภาษีอากรอันเป็นส่วนหนึ่งของนโยบายทางการคลังนั้น อาจมีผลกระทบต่อบุคคลทุกคนในสังคมซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี และอาจมีผลกระทบต่อสถานะเศรษฐกิจและสังคมโดยรวมเป็นอย่างมาก ดังนั้นรัฐบาลจึงจำต้องดำเนินนโยบายการจัดเก็บภาษีอย่างระมัดระวังและรอบคอบ มิใช่เพียงแต่มุ่งเน้นเฉพาะผลในทางรายได้จากการดำเนินนโยบายการจัดเก็บภาษีเท่านั้น มิฉะนั้นแล้วอาจจะเกิดผลตรงข้ามก็เป็นได้ กล่าวคือ แทนที่จะเก็บภาษีได้บรรลุเป้าหมายตามที่รัฐบาลวางไว้ ก็อาจจะเก็บภาษีได้ไม่สมดังเป้าประสงค์อันเนื่องมาจากการหนีภาษีหรือการหลีกเลี่ยงภาษี เป็นต้น ซึ่งเป็นผลต่อเนื่องมาจากการที่รัฐบาลให้ความสำคัญต่อผลในทางรายได้แต่เพียงอย่างเดียว

ดังนั้นในการบรรลุเป้าหมายของนโยบายการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อทำให้ระบบภาษีอากรมีความเหมาะสม การดำเนินนโยบายการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาล ควรคำนึงถึงหลักการซึ่งบรรดานักกฎหมายและนักเศรษฐศาสตร์ต่างเรียกว่า “หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี” ซึ่งเป็นหลักการอันเป็นแหล่งที่มา หรือหลักการที่อยู่เบื้องหลังของกฎหมายภาษีอากรทุกประเภท ดังนั้น ในหัวข้อนี้ ผู้วิจัยจะขอนำเสนอรายละเอียดของหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ซึ่งมีนักวิชาการทั้งด้านกฎหมายและเศรษฐศาสตร์ได้ศึกษา ค้นคว้าและวางหลักไว้มากมาย ซึ่งผู้วิจัยจะขอนำเสนอหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีของ อัดัม สมิธ (Adam Smith) เพราะเป็นแนวความคิดที่ได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวาง

⁷⁹ แหล่งเดิม. หน้า 15-16.

⁸⁰ แหล่งเดิม. หน้า 17-18.

ทั้งผู้วิจัยจะขอนำเสนอถึงหลักการจัดเก็บภาษีสมัยใหม่นอกเหนือจากหลักการที่ อדם สมิท เสนอไว้ โดยจะให้ความสำคัญกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และหลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลาง อย่างเด่นชัด

2.2.1 หลักการเก็บภาษีที่ดีของ อדם สมิท (Adam Smith)

หลักการจัดเก็บภาษีที่ดีนี้ อדם สมิท ได้กล่าวไว้ว่าเป็นหลักที่ยอมรับนับถือกันอยู่แล้วทุก ๆ ชาติ ซึ่งเขาออกตัวว่ามีได้เป็นผู้คิดค้นขึ้นเอง แต่ได้ประมวลวิธีที่ประชาชาติต่าง ๆ คิดขึ้นและปฏิบัติอยู่ทั่วไป⁸¹ ซึ่ง อדם สมิท ได้เสนอหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี (Four canons of taxation) นี้ไว้ในปี ค.ศ. 1776 ในหนังสือการตรวจสอบความเป็นธรรมชาติและสาเหตุของความมั่งคั่งของประชาชาติ (An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations)⁸² โดยเสนอหลัก 4 ประการ ดังนี้

2.2.1.1 หลักความเสมอภาคหรือหลักความเป็นธรรม (Equity)

พลเมืองของรัฐหรือผู้ที่อาศัยอยู่ในรัฐใดก็ตาม ควรมีส่วนช่วยรัฐบาลของประเทศนั้น ๆ ในการบริหารหรือปกครองประเทศ โดยการบริจาคทรัพย์สินตามส่วนแห่งความสามารถในการหารายได้หรือทรัพย์สินที่ได้มาเพราะได้รับความคุ้มครองจากรัฐ⁸³

2.2.1.2 หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty)

ภาษีที่ปัจเจกชนแต่ละคนมีหน้าที่ต้องรับภาระในการจ่ายควรที่จะต้องมีความแน่นอนชัดเจน ไม่มีการใช้อำนาจตามอำเภอใจ เวลาในการจ่ายภาษี วิธีการจ่าย จำนวนภาษีที่จะต้องจ่ายทั้งหลายเหล่านี้จะต้องมีความชัดเจนและง่ายแก่ผู้จ่ายภาษีและต่อผู้อื่นทุก ๆ คน⁸⁴ นอกจากนี้หลักความแน่นอนชัดเจนยังกินความไปถึงว่ารัฐจะต้องมีนโยบายที่แน่นอนในการจัดเก็บภาษีคือ ไม่เปลี่ยนแปลงบ่อย ๆ เพื่อธุรกิจภาคเอกชนจะได้วางแผนของตนเองได้ซึ่งถ้าหากรัฐไม่มีความแน่นอนในการจัดเก็บภาษี มีการเปลี่ยนแปลงบ่อย ๆ การวางแผนของธุรกิจเอกชนย่อมได้รับการกระทบกระเทือนจากการเปลี่ยนแปลงภาษี⁸⁵

⁸¹ ปิวย อึ้งภากรณ์. (2498). *บันทึกคำบรรยายวิชาการคลัง มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์*. หน้า 231-232.

⁸² Adam Smith. (2000). *The Wealth of Nations*. pp. 888-889. อ้างถึงในจรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 6-8.

⁸³ ปริดา นาคเนาวทิม. เล่มเดิม. หน้า 28.

⁸⁴ จรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 7.

⁸⁵ สมชัย ฤชุพันธุ์ ข เล่มเดิม. หน้า 178.

2.2.1.3 หลักความสะดวกในการจ่ายภาษี (Convenience of payment)

ภาษีทุก ๆ ชนิดควรที่จะถูกจัดเก็บตามเวลา หรือตามวิธีการที่น่าจะสะดวกมากที่สุดสำหรับผู้จ่ายภาษี⁸⁶ โดยหลักการนี้มีจุดมุ่งหมายว่า เมื่อประชาชนมีภาระหน้าที่เสียภาษีอากรให้รัฐ รัฐก็ควรที่จะเป็นฝ่ายอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีในทุก ๆ ด้าน โดยหลักความสะดวกนี้ หากวางไว้อย่างเหมาะสมแล้วย่อมเป็นการจูงใจประชาชนในการให้ความร่วมมือเสียภาษีอากร ทำให้รัฐสามารถเก็บภาษีอากรได้ครบถ้วนยิ่งขึ้น⁸⁷

2.2.1.4 หลักความประหยัดในการจัดเก็บภาษี (Economy in Collection)

ภาษีทุก ๆ ชนิดควรที่จะถูกออกแบบทั้ง ในแง่วิธีการดึงเงินออกจากกระเป๋าของประชาชนจะต้องทำอย่างประหยัดที่สุดและเข้าไปยุ่งเกี่ยวกับกระเป๋าเงินของประชาชนให้น้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ นอกเหนือจากเงินที่ภavnนำเข้าไปสู่คลังสาธารณะ⁸⁸

จากการศึกษา หลักการเก็บภาษีที่ดี ของ อัดัม สมิท (Adam Smith) แล้วผู้วิจัยมีความเห็นว่า ท่านเป็นนักวิชาการคนแรก ๆ ที่ได้วางหลักเกณฑ์ลักษณะการจัดเก็บภาษีที่ดีไว้ ตั้งแต่ ค.ศ. 1776 และแม้จะผ่านมาเป็นเวลานานกว่า 200 ปีแล้วก็ตาม แต่หลักการดังกล่าวนี้ก็เป็นที่ยอมรับของนักวิชาการทุกยุคสมัยและยากที่จะปฏิเสธหลักการนี้ได้ โดยนักเศรษฐศาสตร์รุ่นหลังจาก อัดัม สมิท ก็มีการอธิบาย หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี เช่นกัน แต่ก็จะเห็นได้ว่ามีลักษณะเป็นไปในแนวทางเดียวกันกับ อัดัม สมิท เพียงแต่อาจจะอธิบายเพิ่มเติมเสริมต่อความเห็นของ อัดัม สมิท ในการอธิบายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีให้ชัดเจนมั่นคงและแน่นอนมากขึ้นเท่านั้น

2.2.2 หลักความเป็นธรรม (Equity)

เนื่องจากระบบภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเอง และระหว่างผู้จัดเก็บภาษีกับผู้เสียภาษี ดังนั้นหลักความเป็นธรรมจึงเป็นหัวใจของระบบภาษีอากรที่ดี เพราะประชาชนทุกคนต่างมีฐานะ โอกาสและความสามารถในการหารายได้แตกต่างกัน ดังนั้นประชาชนแต่ละคนก็ควรที่จะเสียภาษีอย่างแตกต่างกันตามความสามารถของแต่ละคน ดังนั้นหลักความเป็นธรรมจึงมีความสำคัญยิ่ง ซึ่งถ้าหากระบบภาษีอากรใดปราศจากความเป็นธรรมเสียแล้ว ความยินยอมในการเสียภาษีโดยสมัครใจ (Voluntary Compliance) ก็คงจะเกิดขึ้นได้ยากยิ่ง⁸⁹

⁸⁶ จีรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 7.

⁸⁷ ปรีดา นาคเนาทิม. เล่มเดิม. หน้า 32.

⁸⁸ จีรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 7-8

⁸⁹ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช ค (2547). เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร Taxation Law หน่วยที่ 1-7. หน้า 47.

ในการให้ความหมายของหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ได้มีความคิดเห็นสอดคล้องกับ เกรกอรี แมนคิว (Gregory Mankiw) ว่า “ความเป็นธรรมน่าจะหมายถึงการกระจายหรือแบ่งเฉลี่ยภาระภาษีในหมู่ประชาชนอย่างเป็นธรรม”⁹⁰ ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่า เป็นการให้ความหมายที่ค่อนข้างรัดกุมและชัดเจนเช่นเดียวกัน

ในการพิจารณาหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีนั้นสามารถจำแนกแนวความคิดออกได้เป็น 2 หลัก กล่าวคือ

2.2.2.1 หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity)

หลักนี้อธิบายว่า ภาษีอากรที่จะถือว่าเป็นธรรมนั้น จะต้องเป็นภาษีอากรที่มีคุณสมบัติสองประการคือ ประการแรก ผู้เสียภาษีอากรทุกคนจะต้องเสียภาษีคนละเท่า ๆ กัน ประการที่สอง ถ้าการเก็บภาษีอากรของรัฐมีวัตถุประสงค์ที่จะนำเงินรายได้จากภาษีอากรไปใช้เป็นรายจ่ายของรัฐบาลแล้ว จำนวนเงินค่าภาษีที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนจ่ายจะต้องเท่ากับ ผลลัพธ์ของรายจ่ายของรัฐบาลทั้งหมดหารด้วยจำนวนผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากรตามกฎหมายทั้งหมดของประเทศในแต่ละปี⁹¹

ในการจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์นี้ อาจารย์บุญธรรม ราชรักษ์ เห็นว่ามีข้อบกพร่องอยู่ 3 ประการ คือ

“ประการแรก การเก็บภาษีอากรตามหลักนี้มีได้คำนึงถึงความสามารถในการชำระภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่ละคน ซึ่งมีความสามารถในการเสียภาษีแตกต่างกัน ทั้งนี้ขึ้นกับสมรรถนะในการหารายได้ของผู้เสียภาษีแต่ละคน ซึ่งในความเป็นจริงจะเห็นได้อย่างชัดเจนว่าผู้มีรายได้สูงย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีได้สูงกว่าผู้มีรายได้ต่ำ

ประการที่สอง การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักนี้ อาจมีผลทำให้จำนวนภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องชำระหรือที่เรียกว่า “หนี้ภาษี” (Tax Liability) มีมูลค่าสูงกว่ารายได้ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีบางคนที่มีรายได้ต่ำมาก ๆ บุคคลเหล่านี้จึงไม่มีเงินเพียงพอที่จะเสียภาษี และจะส่งผลกระทบต่อสถานะการครองชีพของผู้มีรายได้ต่ำให้มีความเป็นอยู่แอ้งลงไปอีก

ประการที่สาม การกำหนดให้ผู้เสียภาษีทุกคนต้องเสียภาษีอากรเท่า ๆ กันเช่นนี้ย่อมทำให้อัตรากาสิโนที่แท้จริง (Effective Tax Rate: ETR) ซึ่งเป็นสัดส่วนระหว่างจำนวนภาษีที่จ่ายต่อรายได้ที่มีภาระภาษี ของผู้มีรายได้ต่ำจะสูงกว่าภาระภาษีของผู้มีรายได้มาก”⁹²

⁹⁰ แหล่งเดิม.

⁹¹ ปริดา นาคเนาทิม. เล่มเดิม. หน้า 29.

⁹² บุญธรรม ราชรักษ์. เล่มเดิม. หน้า 43.

หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์นี้ จะนำไปใช้ได้ก็ต่อเมื่อบุคคลทุกคนในสังคมมีฐานะทางเศรษฐกิจใกล้เคียงกันอย่างมาก ซึ่งในทางความเป็นจริงแล้วย่อมเป็นไปได้ไม่ว่าจะในประเทศใดที่ประชาชนนั้นจะมีฐานะเท่าเทียมกัน เพราะความสามารถในทางเศรษฐกิจของแต่ละคนย่อมมีความแตกต่างกันอย่างแน่แท้ ดังนี้ การจัดเก็บภาษีตามหลักการนี้จะทำให้ผู้มีรายได้ต่ำต้องมีภาระภาษีที่สูงกว่าผู้มีรายได้สูง เพราะหลักการนี้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ต้องเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน โดยไม่คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล จากข้อบกพร่องนี้ หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์จึงไม่อาจนำมาใช้ได้ในทางปฏิบัติ เป็นเพียงแนวความคิดทางทฤษฎีเท่านั้น⁹³

2.2.2.2 หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)

สืบเนื่องจากการที่แนวความคิดตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์นั้น ไม่อาจที่จะนำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีได้จริงอันเนื่องจากปัญหาในความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อก่อนนั้น จึงเกิดแนวความคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีขึ้นใหม่ โดยมีหลักคิดว่า แม้ว่าจากรายจ่ายสาธารณะของรัฐบาลได้รับทุนอุดหนุนส่วนใหญ่จากรายได้ที่มาจากการจัดเก็บภาษี แต่ประชาชนในสังคมอยู่ในสถานะแตกต่างกัน มีความสามารถและโอกาสที่แตกต่างกันและต่างเข้ารับเอาผลประโยชน์สาธารณะที่แตกต่างกัน ด้วยเหตุผลนี้ ประชาชนควรที่จะจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายของรัฐบาลในจำนวนที่แตกต่างกันเพื่อที่ว่า “ผู้ที่ได้รับประโยชน์มากจากการกระจายรายได้และความมั่งคั่งในระบบตลาด มีหน้าที่ที่จะต้องทำการจ่ายเงินให้แก่รัฐบาลมากกว่าผู้อื่นเป็นการตอบแทน”⁹⁴

จะเห็นได้ว่า หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์นี้มีได้พิจารณาจากประเด็นที่ว่าภาษีที่ผู้เสียภาษีอากรแต่ละรายเสียให้กับรัฐนั้นเท่ากันหรือไม่ แต่จะพิจารณาจากผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐตามหลักผลประโยชน์ (Benefit Principle) หรือพิจารณาจากความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีในแต่ละรายตามหลัก ความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-pay Principle)⁹⁵ ดังนั้นในการพิจารณาหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์นี้จะสามารถทำให้เกิดขึ้นหรือเข้าถึงได้ จะต้องพิจารณาประกอบกับหลักผลประโยชน์ และความสามารถในการเสียภาษีโดยแยกพิจารณาได้ดังนี้

⁹³ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช ค เล่มเดิม. หน้า 47-48.

⁹⁴ The Commission on Taxation and Citizenship. (2000). *Paying for Progress: A New Politics of Tax for Public Spending*. p. 94. อ้างถึงในจรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 21.

⁹⁵ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช ค เล่มเดิม. หน้า 48.

(1) หลักผลประโยชน์ (Benefit Principle) หลักการนี้มีแนวความคิดที่ว่า ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีนั้นสามารถเกิดขึ้นได้ เมื่อปัจเจกชนหรือกลุ่มบุคคลจ่ายภาษีตามผลประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ โดยหลักการนี้ถือว่า ภาษี คือ การจ่ายเงินสำหรับสินค้าและบริการที่จัดหาให้ผ่านทางค่าใช้จ่ายสาธารณะของรัฐบาล⁹⁶ ซึ่งอาจอธิบายได้โดยละเอียด คือ ตามหลักผลประโยชน์ ผู้บริโภคต้องการอรรถประโยชน์จากการบริโภคสินค้าและบริการที่ผลิตโดยรัฐบาล จะต้องจ่ายค่าสินค้าและบริการในรูปภาษีโดยสมัครใจเหมือนกับการซื้อสินค้าและบริการที่ผลิตโดยเอกชน ดังนั้น ราคาสินค้าในรูปภาษีอากรที่ผู้บริโภคจ่ายจะขึ้นอยู่กับอรรถประโยชน์ที่เขาได้รับ ซึ่งตามหลักการนี้ระบบภาษีเพื่อความเป็นธรรมอย่างแท้จริงจะแตกต่างกันขึ้นอยู่กับโครงสร้างการใช้จ่ายของรัฐบาล การจัดเก็บภาษีภายใต้หลักผลประโยชน์จึงมิได้พิจารณานโยบายภาษีอย่างเดี่ยวเท่านั้นแต่ต้องพิจารณาโยบายการใช้จ่ายด้วยว่า การใช้จ่ายของรัฐบาลนั้นเกิดประโยชน์แก่ใคร และควรที่จะเก็บภาษีจากผู้ที่ได้รับประโยชน์อย่างไร แสดงว่า จะต้องพิจารณาโยบายการจัดเก็บภาษีและนโยบายการใช้จ่ายไปพร้อม ๆ กัน⁹⁷

หลักผลประโยชน์นี้สามารถทำให้การจัดเก็บภาษีในสถานการณ์ที่เหมือนกันและแตกต่างกันเกิดขึ้นได้ กล่าวคือประชาชนที่ได้รับผลประโยชน์จากรัฐในลักษณะเดียวกันต้องจ่ายภาษีในจำนวนที่เท่ากัน ประชาชนที่ได้รับผลประโยชน์จากรัฐมากกว่าจะถูกจัดเก็บภาษีมากกว่า ผู้ที่ได้รับผลประโยชน์จากรัฐน้อยกว่า⁹⁸ แต่อย่างไรก็ตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ภายใต้หลักผลประโยชน์นี้มีข้อบกพร่องที่สำคัญอยู่ 4 ประการด้วยกัน กล่าวคือ

ประการแรก การคำนวณประโยชน์สินค้าและบริการบางอย่างซึ่งมีลักษณะเป็นสินค้าและบริการเพื่อสาธารณะ ไม่อาจกำหนดมูลค่าของประโยชน์ที่แต่ละคนจะได้รับได้ เช่น การป้องกันประเทศ กระบวนการยุติธรรม เป็นต้น และบางกรณีก็ไม่สามารถระบุได้แน่ชัดว่าผู้ใดเป็นผู้รับผลประโยชน์จากสินค้าหรือบริการสาธารณะจากรัฐ⁹⁹

ประการที่สอง แม้ว่าจะสามารถวัดประโยชน์ที่ได้รับจากสินค้าหรือบริการที่รัฐจัดหาได้ก็ตาม แต่ในบางกรณีผู้รับบริการไม่สามารถที่จะเสียภาษีได้ เนื่องจากไม่มีเงินที่จะเสียแต่สังคมก็เห็นว่าผู้รับบริการนั้นควรที่จะได้รับบริการ เช่น คนไข้กำลังป่วยหนัก หากใช้หลักผลประโยชน์

⁹⁶ H.A. Silverman. (1931). *Taxation its Incidence and Effects*. p. 69. อ้างถึงในจรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 21.

⁹⁷ บุญธรรม ราชรักษ์. เล่มเดิม. หน้า 44.

⁹⁸ จรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 22.

⁹⁹ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราช ค เล่มเดิม. หน้า 48.

โดยเคร่งครัดก็จะต้องไม่ให้บริการต่อคนป่วยคนนี้ เพราะเขาไม่มีเงินเสียค่าบริการ หากเป็นเช่นนั้น สังคมก็จะไม่เห็นด้วยที่จะใช้หลักการนี้¹⁰⁰

ประการที่สาม ตามหลักผลประโยชน์นี้ ไม่ได้คำนึงถึงประเด็นการกระจายรายได้ครั้งใหม่ เพราะคนรวยกับคนจนอาจจ่ายภาษีเท่ากัน ในกรณีที่คนรวยและคนจนได้รับผลประโยชน์จากรัฐเท่ากัน และคนจนอาจจะได้รับประโยชน์สาธารณะบางอย่างสูงกว่าคนรวย เช่น การศึกษา การสาธารณสุข ผลที่ตามมาก็คือ คนจนจะจ่ายภาษีสูงกว่าคนรวยในการได้รับผลประโยชน์ดังกล่าว¹⁰¹

ประการที่สี่ ถ้าประชาชนทราบว่าตนจะต้องมีส่วนในการออกค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าสาธารณะตามผลประโยชน์ที่ตนได้รับ จะไม่มีประชาชนคนใดเปิดเผยผลประโยชน์ที่แท้จริงที่ตนได้รับ¹⁰²

จากข้อบกพร่องดังกล่าว จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์เป็นการจัดเก็บเพื่อเพื่อผลิตสินค้าสาธารณะโดยแท้ (Pure Public Goods) ในสังคมขนาดใหญ่จึงมีความยุ่งยาก แนวความคิดจะนำไปใช้ได้ ก็ต่อเมื่อชุมชนนั้นมีขนาดเล็กและทราบถึงรสนิยมของปัจเจกชนในสังคมซึ่งผู้บริโภคนั้นมีความพึงพอใจต่อสินค้าแต่ละชนิดแตกต่างกัน ดังนั้นการจัดเก็บภาษีตามหลักนี้จึงไม่มีสูตรสำเร็จที่จะนำไปใช้กับประชาชนทุกคนในสังคมได้ ผู้เสียภาษีแต่ละคนจะถูกเก็บภาษีแตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับการประเมินอรรถประโยชน์ที่บุคคลแต่ละคนได้รับจากการบริโภคสินค้านั้น ส่วนในกรณีที่สินค้าและบริการที่ผลิตโดยรัฐบาลเป็นสินค้าที่เกิดประโยชน์โดยเฉพาะเจาะจง ในกรณีนี้รัฐบาลจะจัดเก็บภาษีเจาะจง (Earmarked Taxation) โดยเรียกเก็บภาษีต่อหน่วยเท่ากับต้นทุนเพิ่มในการผลิตสินค้าและบริการนั้น ๆ¹⁰³

(2) หลักความสามารถ (Ability-to-pay Principle) หลักการนี้มีแนวความคิดที่ว่าความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีจะเกิดขึ้นได้เมื่อบุคคลแต่ละคนจ่ายภาษีตามความสามารถในการจ่าย (Taxable Capacity) ของตน กล่าวคือ หลักความสามารถในการจ่ายสามารถทำให้การจัดเก็บภาษีในสถานการณ์ที่เหมือนกันและแตกต่างกันเกิดขึ้นได้ เพราะตามหลักความสามารถในการจ่าย ประชาชนที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีเท่ากันจะจ่ายภาษีเท่ากัน แต่ถ้าประชาชนมีความสามารถในการจ่ายภาษีแตกต่างกันก็จะจ่ายภาษีแตกต่างกัน อันเป็นผลให้ผู้ที่มีความสามารถ

¹⁰⁰ สมชัย ฤชุพันธุ์ ข เล่มเคม. หน้า 183.

¹⁰¹ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเคม.

¹⁰² บุญธรรม ราชรักษ์. เล่มเคม. หน้า 45.

¹⁰³ แหล่งเคม.

ในการจ่ายภาษีสูงกว่าจะจ่ายภาษีในจำนวนที่สูงกว่าคนที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีที่น้อยกว่า¹⁰⁴

หลักความเป็นธรรมภายใต้หลักความสามารถในการเสียภาษีนั้น สามารถแยกพิจารณาได้เป็น ความเป็นธรรมตามแนวนอน และความเป็นธรรมตามแนวตั้ง

(ก) หลักความเป็นธรรมตามแนวนอน (Horizontal Equity) หลักการนี้มีแนวความคิดที่ว่า การเรียกเก็บภาษีจากคนที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากันจะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐเท่ากัน ซึ่งหลักการนี้เป็นกฎที่นำไปประยุกต์ใช้เป็นหลักแห่งความเท่าเทียมกันขั้นพื้นฐานภายใต้บทกฎหมาย เช่น ถ้าใช้รายได้เป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษี ภาษีที่รัฐบาลใช้เป็นเครื่องมือในการกระจายความเป็นธรรม คือ ภาษีเงินได้ ในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล คนที่มีรายได้เท่ากันจึงควรเสียภาษีเท่ากันเป็นต้น¹⁰⁵

จากหลักการของหลักความเป็นธรรมตามแนวนอนที่ว่า บุคคลมีรายได้เท่ากันควรที่จะต้องเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากันจึงจะเกิดความเป็นธรรมนั้น ก็อาจมีข้อโต้แย้งว่า เนื่องจากสถานะของบุคคลอาจแตกต่างกันไป ดังนั้นการจัดเก็บภาษีที่จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมตามแนวนอนได้นั้น จำเป็นที่จะต้องคำนึงถึงความแตกต่างของสถานการณ์ของบุคคลควบคู่กันไปด้วย¹⁰⁶

ปัจจัยที่เป็นตัวกำหนดความสามารถในการเสียภาษีคือ รายได้ การบริโภค และความมั่งคั่งของบุคคลแต่ละคน นอกจากนี้ยังรวมถึง ลักษณะของแต่ละบุคคล สถานภาพหรือสถานการณ์ของแต่ละบุคคล (การสมรส การมีบุตร) รายจ่ายอันเป็นที่มาของรายได้ตัวอย่างเช่น ผู้มีเงินได้ที่มีคู่สมรสที่น่าจะมีความสามารถในการเสียภาษีน้อยกว่าคนโสดเมื่อมีรายได้เท่ากัน เพราะเมื่อมีรายได้เท่ากันผู้ที่มีคู่สมรสย่อมมีรายจ่ายในการครองชีพสูงกว่าคนโสด ผู้ที่มีคู่สมรสจึงน่าจะมีเงินเหลือเพื่อนำไปจ่ายภาษีน้อยกว่าคนโสดเมื่อมีรายได้เท่ากัน หรือ คนที่มีบุตรในอุปถัมภ์ในจำนวนมากน่าจะมีความสามารถในการเสียภาษีน้อยกว่าคนที่ไม่มีบุตรในอุปถัมภ์น้อย เพราะเมื่อมีรายได้เท่ากัน คนที่มีบุตรในอุปถัมภ์ในจำนวนมากย่อมมีค่าใช้จ่ายในครอบครัวมากกว่าคนที่ไม่มีบุตรในอุปถัมภ์น้อยหรือไม่มีบุตรเลย¹⁰⁷

¹⁰⁴ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 22-23.

¹⁰⁵ บุญธรรม ราชรักษ์. เล่มเดิม. หน้า 50.

¹⁰⁶ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช ค เล่มเดิม. หน้า 126.

¹⁰⁷ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 23.

(ข) หลักความเป็นธรรมตามแนวตั้ง (Vertical Equity) หลักการนี้จะเกิดขึ้นเมื่อผู้เสียภาษีบุคคลหนึ่งที่มีความสามารถเสียภาษีมากกว่าอีกบุคคลหนึ่ง ก็จะต้องเสียภาษีมากกว่า¹⁰⁸ หรือถือว่าผู้ที่อยู่ในสถานะการที่แตกต่างกันควรได้รับการปฏิบัติทางภาษีอากรที่แตกต่างกัน ซึ่งหลักความเป็นธรรมตามแนวตั้ง จะแตกต่างกับหลักความเป็นธรรมตามแนวนอนตรงที่ว่าหลักความเป็นธรรมตามแนวตั้ง บุคคลแต่ละคนจะเสียภาษีแตกต่างกันตามกำลังความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน เช่น นาย ก เป็นผู้มีรายได้สูงกว่านาย ข ฉะนั้น นาย ก ก็ควรที่จะต้องเสียภาษีมากกว่านาย ข

จากหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งดังกล่าว มีประเด็นที่ควรพิจารณาว่า ประชาชนที่มีรายได้แตกต่างกันควรจะเสียภาษีแตกต่างกันอย่างไร จึงจะทำให้การจัดเก็บภาษีเกิดความเป็นธรรมในแนวตั้ง โดยจำเป็นต้องพิจารณาจาก ทฤษฎีการเสียสละเท่ากัน (Equal Sacrifice Theory) ของ จอห์น สจิวท มิลล์ (John Stuart Mill)¹⁰⁹ เป็นสำคัญ เพราะว่าการเสียภาษีอากรคือ การเสียสละความพึงพอใจหรืออรรถประโยชน์ (Utility) ของเงินที่มีอยู่ให้กับรัฐนั่นเอง โดย การนิยามความเท่าเทียมกันของการเสียสละนี้ เจมส์ โคเฮน สจิวท (James Cohen Stuart) และ ฟรานซิส ยิสโดร เอ็ดสวอร์ท (Francis Ysidro Edgeworth) ได้จำแนกแนวความคิดไว้ 3 แนวความคิด¹¹⁰ คือ

ประการแรก ทฤษฎีความเสียสละสมบูรณ์เท่ากัน (Equal Absolute Sacrifice Theory) ทฤษฎีนี้ถือว่า ภาษีที่ยุติธรรมจะต้องเก็บในลักษณะที่ทำให้ผู้เสียภาษีต้องเสียสละอรรถประโยชน์ไปเท่ากัน เนื่องจากอรรถประโยชน์หรือความพึงพอใจของเงินได้แต่ละหน่วยจะมีค่าลดลงเมื่อมีเงินได้มากขึ้น ดังนั้นการจัดเก็บภาษีที่จะทำให้ผู้เสียภาษีแต่ละรายสละอรรถประโยชน์ในจำนวนเท่า ๆ กัน จึงต้องเก็บจากผู้มีรายได้สูงเป็นจำนวนเงินมากกว่าที่เก็บจากผู้มีรายได้ต่ำ ตัวอย่างเช่น นาย ก มีอรรถประโยชน์รวมทั้งสิ้น 100 หน่วย และนาย ข มีอรรถประโยชน์รวมทั้งสิ้น 120 หน่วย ตามทฤษฎีนี้ถ้าเก็บภาษีจากนาย ก แล้วทำให้ความพึงพอใจลดลง 10 หน่วย ก็จะต้องเก็บภาษีจาก ข จนกระทั่งความพึงพอใจของ ข ลดลง 10 หน่วยด้วย¹¹¹ การเสียสละอรรถประโยชน์ไปเท่ากันนี้ มิได้หมายความว่าทุกคนจะต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเท่ากันเพราะแต่ละคนมี อรรถประโยชน์หรือความพึงพอใจในการทำงาน (Utility function) ไม่เหมือนกัน¹¹²

¹⁰⁸ แหล่งเดิม หน้า 52.

¹⁰⁹ บุญธรรม ราชรักษ์. เล่มเดิม. หน้า 55.

¹¹⁰ บุญธรรม ราชรักษ์. เล่มเดิม.

¹¹¹ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช ค เล่มเดิม. หน้า 48-49.

¹¹² สมชัย ฤชุพันธุ์ ข เล่มเดิม. หน้า 183.

ประการที่สอง ทฤษฎีความเสียสละตามสัดส่วนเท่ากัน (Equal Proportional Sacrifice Theory) ทฤษฎีนี้ ผู้เสียภาษีทุกคนควรเสียสละอรรถประโยชน์ที่ตนมีอยู่ในสัดส่วนเดียวกันทั้งหมด ซึ่งหมายความว่าผู้ที่มีอรรถประโยชน์อยู่มาก ต้องเสียสละอรรถประโยชน์คิดเป็นจำนวนหน่วยมากกว่าผู้ที่มีอรรถประโยชน์น้อย ดังนั้นการจัดเก็บภาษีตามทฤษฎีนี้ จึงต้องเก็บจากผู้มีรายได้สูงเป็นจำนวนเงินที่มากกว่าที่เก็บจากผู้มีรายได้ต่ำกว่า เช่น นาย ก มีอรรถประโยชน์รวมทั้งสิ้น 100 หน่วย และนาย ข มีอรรถประโยชน์รวมทั้งสิ้น 120 หน่วย ตามทฤษฎีนี้ถ้าเก็บภาษีจาก นาย ก แล้วทำให้ความพึงพอใจลดลง 10 หน่วยนั้น เท่ากับลดลง 1 ใน 10 ของความพึงพอใจรวม ดังนั้นจึงต้องเก็บภาษีจากนาย ข ซึ่งทำให้ความพึงพอใจรวมลดลง 1 ใน 10 ของความพึงพอใจรวมด้วย ซึ่งก็คือต้องเก็บภาษีจากนาย ข แล้วทำให้ความพึงพอใจรวมลดลง 12 หน่วยนั่นเอง¹¹³

ประการที่สาม ทฤษฎีความเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากัน (Equal Marginal Sacrifice Theory) ตามทฤษฎีนี้ผู้เสียภาษีทุกคนควรเสียสละอรรถประโยชน์ส่วนเพิ่มหรือ อรรถประโยชน์หน่วยท้ายของผู้เสียภาษีแต่ละรายเท่ากัน การเก็บภาษีตามทฤษฎีนี้จะเป็นการเก็บภาษีที่มีอัตราก้าวหน้ามากที่สุดเมื่อเทียบกับสองทฤษฎีแรก เช่น นาย ก มีอรรถประโยชน์รวมทั้งสิ้น 100 หน่วย และนาย ข มีอรรถประโยชน์รวมทั้งสิ้น 120 หน่วย ตามทฤษฎีนี้ถ้าเก็บภาษีจากนาย ก แล้วทำให้ความพึงพอใจลดลง 10 หน่วย ทำให้เหลือความพึงพอใจรวมเพียง 90 หน่วย ดังนั้นต้องเก็บภาษีจากนาย ข จนกระทั่งความพึงพอใจรวมของนาย ข เหลือเพียง 90 หน่วยด้วย

ดังนั้น การดำเนินนโยบายการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลนั้น จำต้องดำเนินการ โดยคำนึงถึงหลักความเป็นธรรมตามแนวนอน และความเป็นธรรมตามแนวตั้งควบคู่กัน ไปอย่างสอดคล้องกัน โดยจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถของผู้เสียภาษี ซึ่งระบบโครงสร้างที่สามารถตอบโจทย์หลักความเป็นธรรมดังกล่าวได้นั้น รัฐบาลจะต้องดำเนินนโยบายโครงสร้างภาษีแบบก้าวหน้าเพื่อบรรลุเป้าหมายในการกระจายรายได้ครั้งใหม่อย่างเป็นธรรมต่อไป

2.2.3 หลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลาง (Efficiency)

หลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลางนั้น จะประกอบด้วยหลักการอยู่ 2 หลักการ ดังนี้

2.2.3.1 หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี (Efficiency in Tax Administration and Compliance) หรือเรียกสั้น ๆ ว่า หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี¹¹⁴

¹¹³ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช ค เล่มเดิม. หน้า 48-49.

¹¹⁴ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 32.

เนื่องจากในกระบวนการบริหารจัดการเก็บภาษีจะมีผู้ที่เกี่ยวข้องอยู่ด้วยกัน 2 ฝ่าย คือ เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีฝ่ายหนึ่ง และผู้เสียภาษีอีกฝ่ายหนึ่ง ซึ่งในการจัดเก็บภาษีนี้นั้นก็จะมี ค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นแก่ทั้ง 2 ฝ่าย ได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายของฝ่ายผู้เสียภาษี¹¹⁵

ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี คือ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการทำงานของ ระบบภาษีและที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ดังนั้น ต้นทุนในการบริหาร จัดเก็บภาษีจึงหมายถึง เงินและเวลาที่เจ้าหน้าที่ต้องเสียไปในการจัดเก็บภาษี และยังครอบคลุมถึง อาคารสถานที่ ค่าอุปกรณ์ ค่าเครื่องมือ และค่าใช้จ่ายซึ่งให้ได้มาซึ่งบริการต่าง ๆ ที่จำเป็นสำหรับ เจ้าหน้าที่ ทั้งยังรวมถึงเวลาใช้ในการฝึกอบรมเจ้าหน้าที่ให้มีความรู้ความเข้าใจกฎหมาย และระเบียบเพื่อให้มีความรู้ก้าวหน้าทันกับเทคโนโลยี¹¹⁶

ส่วนค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี คือค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่ผู้เสียภาษีได้จ่ายไปเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายและเพื่อปฏิบัติตามแนวปฏิบัติ ในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลซึ่งเกี่ยวข้องกับเวลา และเงินที่เสียไปของผู้เสียภาษี เช่น เวลาที่ผู้เสีย ภาษีกรอกรายการแบบแสดงรายการเสียภาษี เงินที่ผู้เสียภาษีต้องเสียไปในการจ้างนักกฎหมายหรือนักบัญชีให้ทำการช่วยเหลือแนะนำให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามการเสียภาษีอย่างถูกต้อง¹¹⁷

ดังนั้นถ้าพิจารณาในมิติของผู้จัดเก็บภาษีอากร ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีนับได้ว่าเป็นความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ เพราะภาษีเป็นเพียงการ โอนทรัพยากรจากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐ โดยมีได้ก่อให้เกิดรายได้หรือผลผลิตของประเทศแต่อย่างใด ซึ่งค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากร แต่ละประเภทย่อมแตกต่างกัน¹¹⁸ ซึ่งมีผลกระทบต่อรายได้ของรัฐบาล ดังนั้น ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุน ในการบริหารจัดการเก็บภาษีต้องต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้เมื่อเปรียบเทียบกับรายได้จากการเก็บภาษี ตามที่ อคัม สมิธ ได้กล่าวขยายความไว้ว่า “เมื่อราษฎรเสียภาษีก็เสียประโยชน์ และเมื่อรัฐบาลเก็บ ภาษีรัฐบาลก็ได้ประโยชน์ ถ้าประโยชน์ที่ได้รับนั้นต่ำกว่าประโยชน์ที่เสียไปก็เกิดความเสียหาย”¹¹⁹

¹¹⁵ แหล่งเดิม.

¹¹⁶ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 35.

¹¹⁷ แหล่งเดิม. หน้า 37.

¹¹⁸ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช ค เล่มเดิม. หน้า 55.

¹¹⁹ ปิวย อึ้งภากรณ์. เล่มเดิม. หน้า 241.

ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บนี้อาจเกิดจากสาเหตุ 2 ประการ ดังต่อไปนี้¹²⁰

(1) กฎและระเบียบที่ซับซ้อน เป็นสิ่งที่ทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้น เพราะเป็นเรื่องที่ยุ่งยากสำหรับเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ทั้งเจ้าหน้าที่ยังต้องใช้เวลามากขึ้นกว่าปกติในการทำความเข้าใจและบังคับใช้กฎและระเบียบที่ซับซ้อน อันเป็นการใช้ทรัพยากรที่เพิ่มมากขึ้นของรัฐบาล

(2) การหลบหลีกและหนีภาษี ก่อให้เกิดความสูญเสยรายได้จากการจัดเก็บภาษีในจำนวนมหาศาล ดังนั้นรัฐบาลจึงจำต้องต่อต้านการหลบหลีกและหนีภาษี โดยการออกกฎหมายและแนวปฏิบัติเพื่อปิดช่องโหว่เพื่อลดการสูญเสยรายได้ที่เกิดขึ้นจากการหลบหลีกและหนีภาษี ซึ่งจะทำให้รัฐต้องเสยทรัพยากรเพิ่มขึ้นดังที่กล่าวข้างต้น และการตรวจจับการหลบหลีกและหนีภาษี ก็ทำให้ต้นทุนในการจัดเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้นเช่นเดียวกันเพราะการบังคับใช้ซับซ้อน ความยากในการตรวจสอบในการหลบหลีกและหนีภาษี และความยากในการตรวจสอบกฎหมายที่การรับสินบนของเจ้าหน้าที่ในกรณีหนีภาษี

ส่วนในมิติของผู้เสียภาษีนั้น เพื่อหลีกเลี่ยงการลดลงของรายได้ของผู้เสียภาษีที่จะนำไปใช้จ่ายใช้สอยและลดลงซึ่งความไม่เต็มใจในการเสียภาษี ค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีต้องต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ โดยการกำจัดสาเหตุที่ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูงให้ต่ำลง ส่วนสาเหตุที่ทำให้เกิดการเพิ่มขึ้นของค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมี่ดังนี้¹²¹

(1) กฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อน มีผลเป็นการเพิ่มค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี เพราะเป็นการยากสำหรับผู้เสียภาษีที่จะเข้าใจและปฏิบัติตามกฎหมาย ผู้เสียภาษีต้องเสยค่าใช้จ่ายในการจ้างผู้เชี่ยวชาญ หรือนักกฎหมายในการให้คำแนะนำในการเสียภาษีอย่างถูกต้อง ซึ่งอาจทำให้เกิดผลต่อเนื่อง คือ ทำให้เงินได้ของผู้เสียภาษีที่จ่านำไปใช้จ่าย ใช้สอยลดลงและอาจทำให้ผู้เสียภาษีไม่เต็มใจในการเสียภาษีอีกด้วย

(2) การหลบหลีกและหนีภาษี อาจทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้ที่ไม่มีการหลบหลีกและหนีภาษี เพิ่มมากขึ้น เพราะพวกเขาต้องใช้เวลาและใช้จ่ายเงินที่มากขึ้น เพื่อปฏิบัติตามกฎหมายที่ออกมาเพื่อต่อต้านการหลบหลีกและหนีภาษี ซึ่งรัฐบาลออกมาเพื่อต่อต้านแผนการการหลบหลีกและหนีภาษี นอกจากนี้การการหลบหลีกและหนีภาษียังก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายแต่ตัวผู้หลบหลีกและหนีภาษี ซึ่งเรียกว่า ค่าใช้จ่ายในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Non-Compliance Costs) อีกด้วย

¹²⁰ จีรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเคิม. หน้า 35-36.

¹²¹ แหล่งเคิม. หน้า 37-38.

2.2.3.2 หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ (Economic Efficiency) หรือหลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจของภาษี (Economic Neutrality)¹²²

หลักการนี้มีแนวความคิดที่ว่า ภาษีที่ดีต้องไม่มีความลำเอียงในทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ ต้องไม่เข้าไปแทรกแซงการทำงานของกลไกตลาด¹²³ หรือ กฎหมายภาษีอากรควรมีความเป็นกลางในทางเลือกต่าง ๆ ในการประกอบธุรกิจหรือการบริโภค กฎหมายภาษีที่ดีไม่ควรเปิดโอกาสให้ผู้ประกอบธุรกิจจัดตั้ง หรือเลือกประเภทของกิจกรรมที่ส่งผลให้เสียภาษีน้อยลง¹²⁴ และภาษีจะต้องก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจอันนำมาซึ่งผลไม่พอใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด (The Disincentive Effect)¹²⁵

การที่ภาษีเข้าไปยุ่งเกี่ยวและบิดเบือนต่อการตัดสินใจในทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีนั้น จะทำให้ผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะไม่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ตนพึงปรารถนา อันเนื่องมาจากกิจกรรมทางเศรษฐกิจนั้นต้องเสียภาษี ซึ่งจะมีผลตามมาก็คือ ผู้เสียภาษีเลือกที่จะกระทำกรอย่างอื่นที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษีแทนหรือกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษีไม่สูงแทนกิจกรรมที่ถูกเก็บภาษีสูง¹²⁶ ดังนั้น ภาษีที่ดีเมื่อทำการจัดเก็บแล้วจะต้องไม่ส่งผลให้ประชาชนผู้เสียภาษีเกิดความท้อใจในการประกอบอาชีพ กล่าวคือ ไม่มีแรงจูงใจในการทำงานหรือทำงานน้อยลง เพราะคำนึงถึงผลกระทบว่าผลกำไรที่ได้รับภายหลังที่หักภาษีแล้วจะไม่คุ้มกับการเสี่ยงในการลงทุน¹²⁷

หากภาษีมีผลเป็นการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชน อันเป็นผลให้ประชาชนเลือกที่จะไม่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจส่วนที่อาจจะเพิ่มได้ต่อไปหรือเลือกที่จะประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่เสียภาษีในจำนวนที่น้อย ก็อาจเกิดผลกระทบต่อไปคือ ปรากฏการณ์การยับยั้งการสร้างรายได้ (Earnings-restraining Phenomenon) กล่าวคือ ภาษีจะกลายเป็นตัวยับยั้งการสร้างรายได้ของผู้เสียภาษี เพราะว่าเป็นอุปสรรคต่อความวิริยะอุตสาหะของประชาชนที่ทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจในรูปแบบที่สร้างรายได้ และจะนำไปสู่การลดลงของรายได้จากการจัดเก็บภาษี เพราะรัฐบาลอาจได้รับรายได้จากการจัดเก็บภาษีน้อยลง เนื่องจากการลดลงของฐานภาษีการบิดเบือนของภาษีที่ก่อให้เกิดผลไม่พอใจให้ทำกิจกรรมทาง

¹²² แหล่งเดิม. หน้า 42.

¹²³ สมชัย ฤชุพันธุ์ ข เล่มเดิม. หน้า 179.

¹²⁴ Robin Woellner, Stephen Barkoczy. (2000). *Australian Taxation Law*. p. 40. อ้างถึงในสรุบทฤษฎี วิชาการ. เล่มเดิม. หน้า 46.

¹²⁵ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 40.

¹²⁶ แหล่งเดิม.

¹²⁷ ปรีดา นาคเนาวิม. เล่มเดิม. หน้า 39.

เศรษฐกิจนี้ ในทางเศรษฐศาสตร์ เรียกว่า “ภาระส่วนเกิน (Excess Burden) หรือ “ความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ” (Deadweight Loss)¹²⁸

นิโคลัส เกรกอรี แมนคิว (Nicholas Gregory Mankiw) กล่าวว่า “เนื่องจากประชาชนตัดสินใจกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ โดยเปรียบเทียบต้นทุนและผลประโยชน์ พฤติกรรมของพวกเขาจึงอาจเปลี่ยนแปลงไปเมื่อต้นทุนหรือผลประโยชน์เปลี่ยนแปลง กล่าวคือประชาชนตอบสนองต่อแรงจูงใจในต้นทุนและผลประโยชน์”¹²⁹ ดังนั้น การตัดสินใจในการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนจึงขึ้นอยู่กับแรงจูงใจเกี่ยวกับต้นทุนและผลประโยชน์ เพราะไม่ว่ากิจกรรมทางเศรษฐกิจประเภทใดมักจะมีเรื่องเกี่ยวกับต้นทุนและผลประโยชน์ที่ประชาชนมักจะคำนึงถึงเสมอ

ดังนั้น หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจของภาษีนั้น ต้องการให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจในระดับที่ต่ำที่สุด เพื่อนำมาซึ่งการจัดสรรทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดและไม่กระทบกระเทือนต่อรายได้ของรัฐบาล

แนวทางที่จะตอบสนองต่อความต้องการของความเป็นมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจของภาษีได้นั้น เคท ไนติงเกิล (Kath Nightingale) ได้กล่าวไว้ในหนังสือ ทฤษฎีและการปฏิบัติในการจัดเก็บภาษี (Taxation Theory and Practice) ว่า “ภาษีจะต้องมีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ” กล่าวคือ รัฐบาลจะต้องทำให้ระบบภาษีไม่ไปทำการบิดเบือนแรงจูงใจหรือบิดเบือนการตัดสินใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี¹³⁰

อาจารย์ รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์ ได้กล่าวสนับสนุนว่า “ภาษีอากรควรมีโครงสร้างที่เป็นกลาง กล่าวคือ จะต้องพยายามมิให้การเก็บภาษีอากรมีผลกระทบกระเทือนต่อการทำงานของกลไกตลาดหรือมีผลกระทบกระเทือนแต่เพียงเล็กน้อย ทั้งนี้เพื่อให้กลไกตลาดทำหน้าที่ในการจัดสรรทรัพยากรไปใช้อย่างมีประสิทธิภาพ และภาษีอากรจะต้องไม่มีผลกระทบต่อต้นทุนและประโยชน์ที่ได้ในการตัดสินใจทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ ไม่ทำให้ต้นทุนที่เสียไปและประโยชน์ที่ได้รับสูงกว่าความเป็นจริง”¹³¹

¹²⁸ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 41-42.

¹²⁹ Nicholas Gregory Mankiw. (1998). *Principle of Economic*. p. 7. อ้างถึงในจิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 42-43.

¹³⁰ Kath Nightingale. (2000). *Taxation Theory and Practice*. p. 8. อ้างถึงในในจิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 53.

¹³¹ รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์. (2516). *ทฤษฎีการภาษีอากร*. หน้า 44-45.

แต่อย่างไรก็ตาม ท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ได้ให้ความเห็นว่า “ความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจที่แท้จริงนั้น เกิดขึ้นได้ยากมากในความเป็นจริง เพราะว่า

- (1) ประชาชนนำภาษีเข้ามาสู่การพิจารณาในการตัดสินใจทำธุรกิจหรือในเรื่องส่วนตัว
- (2) ด้วยผลของการจัดเก็บภาษีแบบก้าวหน้า ยิ่งผู้เสียภาษีมีเงินได้เพิ่มขึ้น ยิ่งทำให้ขอบเขตการบิดเบือนของภาษีต่อแรงจูงใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีเพิ่มขึ้น

ดังนั้น จึงเป็นการยากในการที่จะหลีกเลี่ยงไม่ให้อาชีพทำการบิดเบือนแรงจูงใจในการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี แต่ควรที่จะใช้แนวความคิดนี้เข้าไปแทรกแซงหรือบิดเบือนของภาษีต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจให้น้อยที่สุด แทนหลักความเป็นกลางอย่างแท้จริง”¹³²

2.2.4 หลักความประหยัด (Economy)

หลักความประหยัด มีหลักการที่ว่า การบริหารงานเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีควรให้เสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุดทั้งฝ่ายผู้จัดเก็บและฝ่ายผู้เสียภาษี ในขณะเดียวกันก็ควรให้ได้ผลประโยชน์มากที่สุดด้วย และนอกจากค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการจัดเก็บควรจะต้องต่ำกว่าจำนวนเงินภาษีที่จะเก็บได้แล้ว การจัดเก็บควรมีผลกระทบต่อการทำงานของเอกชนให้น้อยที่สุดด้วย ภาษีอากรที่มีขอบด้วยหลักประหยัด ได้แก่

- (1) การจัดเก็บที่ใช้เจ้าหน้าที่จำนวนมากกว่าความจำเป็นทำให้ต้องเสียค่าใช้จ่ายสูงเกินสมควร
- (2) การเก็บภาษีใดก็ตามที่มีอุปสรรคไม่ว่าจะเป็นกรณีที่ทำให้ผู้เสียภาษีเกิดไม่มีความตั้งใจในการประกอบอาชีพ หรือทำให้ธุรกิจบางอย่างต้องหยุดชะงักหรือเลิกกิจการไปเลยก็ตาม
- (3) การเก็บภาษีที่เป็นเหตุให้มีการหลีกเลี่ยงหรือหนีภาษีกันอย่างมากมายไม่ว่าจะเป็นเพราะอัตราภาษีสูงเกินไป หรือเพราะออกกฎหมายไว้ไม่รัดกุมมีช่องโหว่ทำให้หลีกเลี่ยงได้ก็ดีย่อมถือว่าเป็นการรั่วไหลและไม่ประหยัดทั้งสิ้น¹³³

2.2.5 หลักความแน่นอน (Certainty)

ความแน่นอนเกี่ยวกับภาษีเป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญของภาษีที่ดี เพราะว่าประชาชนผู้ต้องเสียภาษีต้องการที่จะทราบเพื่อความมั่นใจแก่ตนเองในระดับหนึ่ง โดยความแน่นอนสามารถแบ่งได้ 4 ประการ ดังนี้¹³⁴

¹³² จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 53.

¹³³ ปรีดา นาคเนาทิม. เล่มเดิม. หน้า 33.

¹³⁴ สราวุธ ภูษชากรณ. เล่มเดิม. หน้า 46-47.

(1) ความแน่นอนว่าภาระภาษีจะตกอยู่กับผู้ใด (Certainty of Incidence) คือกฎหมายภาษีอากรต้องมีความแน่นอนว่าต้องการให้ภาระภาษีที่แท้จริงตกแก่ผู้ใด ซึ่งจะทำให้สะดวกแก่เจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีในการตีความกฎหมาย

(2) ความแน่นอนในเรื่องความรับผิดชอบในจำนวนภาษี (Certainty of Liability) คือกฎหมายภาษีอากรต้องมีหลักเกณฑ์ที่แน่ชัดเพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถกำหนดหรือคำนวณภาระภาษีของตนได้

(3) ความแน่นอนในเรื่องขอบเขตที่จะถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษี คือ ควรที่จะมีขอบเขตหรือจุดแบ่งที่แน่นอนระหว่างการกระทำที่เป็นการหนีภาษี (Tax Evasion) ซึ่งเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมายกับการเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) ซึ่งไม่ถือว่าเป็นผิดกฎหมาย และความแน่นอนในขอบเขตที่เจ้าพนักงานผู้จัดเก็บภาษีสามารถปฏิเสธหรือไม่ยอมรับเทคนิคที่ใช้ในการหนีภาษีหรือเลี่ยงภาษี

(4) ความแน่นอนในการคาดการณ์ภาษีที่จะเก็บได้ในแต่ละปีภาษี คือ กฎหมายภาษีอากรควรมีความแน่นอนจนกระทั่งหน่วยงานซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บภาษีสามารถคาดการณ์ได้ถึงจำนวนภาษีที่จะเก็บได้ในปีหนึ่ง ๆ

นอกจากนี้ ในเรื่องฐานภาษี อัตราภาษีที่เกี่ยวข้อง กำหนดเวลาที่จะต้องเสียภาษีและวิธีการชำระภาษี นั้น ก็ควรมีจะมีความชัดเจนแน่นอนด้วย¹³⁵

ดังนั้น ระบบภาษีที่มีความแน่นอนและชัดเจน ย่อมจะสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีอากรแก่ประชาชนเพิ่มมากขึ้น เพราะทางด้านผู้เสียภาษีจะได้รับประโยชน์ในการตัดสินใจและการวางแผนล่วงหน้าได้อย่างถูกต้อง แต่ถ้าหากระบบภาษีอากรใดที่ปราศจากความแน่นอนเสียแล้ว ย่อมจะเป็นช่องทางนำไปสู่การทุจริตของเจ้าหน้าที่ และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีได้ เช่น ผู้เสียภาษีที่มีฐานะเท่ากันอาจเสียภาษีไม่เท่ากัน ทั้งนี้เพราะเจ้าหน้าที่บางรายอาจอาศัยความกำกวมของกฎหมายตีความช่วยเหลือผู้เสียภาษีโดยเรียกร้องเอาผลประโยชน์ส่วนตัว แต่ถึงแม้ไม่มีเจตนาทุจริตเจ้าหน้าที่ก็อาจใช้วิจรรณญาณที่แตกต่างกันตีความกฎหมายแตกต่างกัน เป็นต้น¹³⁶

2.2.6 หลักความเรียบง่าย หรือหลักความสะดวก (Simplicity)

หลักนี้ถือว่า ภาษีที่ดีจะต้องสะดวกในการจัดเก็บและสะดวกในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี หมายความว่า จะต้องเก็บได้ง่ายและง่ายต่อประชาชนที่จะปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ในการนี้สิ่งที่สำคัญคือกฎหมายภาษีจะต้องเข้าใจง่าย หลักเกณฑ์ต่าง ๆ ต้องไม่สลับซับซ้อนจนคน

¹³⁵ สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช ค เล่มเดิม. หน้า 50.

¹³⁶ แหล่งเดิม.

ทั่วไปเข้าใจมิได้ ต้องใช้ภาษาธรรมดาที่เข้าใจง่าย ไม่ใช่ภาษากฎหมาย¹³⁷ นอกจากนี้แบบฟอร์มต่าง ๆ และข้อกำหนดต่าง ๆ ที่ให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติจะต้องง่ายต่อการปฏิบัติด้วย การอำนวยความสะดวกของเจ้าหน้าที่ที่จะต้องดีด้วย

แต่อย่างไรก็ตาม หลักความสะดวกกับหลักความเป็นธรรมมักจะขัดแย้งกันอยู่เสมอ ถ้าจะให้เกิดความสะดวกก็จะขาดความยุติธรรมไป เพราะฐานะของผู้เสียภาษีแต่ละคนแตกต่างกัน หากจะกำหนดหลักเกณฑ์ให้ง่ายก็จะไม่อาจให้ความยุติธรรมได้ ในเรื่องนี้เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบจะต้องจัดสรรดุลยภาพระหว่างความยุติธรรมกับความสะดวกให้เหมาะสม¹³⁸

2.2.7 หลักความยอมรับ (Acceptability)

การจัดเก็บภาษีอากรจะได้รับความร่วมมือหรือไม่ นอกจากจะขึ้นอยู่กับความพยายามของรัฐบาลแล้วที่สำคัญยังขึ้นอยู่กับความร่วมมือของประชาชนด้วย หากประชาชนให้ความร่วมมือในการเสียภาษีการจัดเก็บภาษีก็จะง่าย ภาษีที่ได้รับความร่วมมือจากประชาชนอย่างดียิ่งจะต้องเป็นภาษีที่ได้รับการยอมรับจากสังคม หากสังคมเห็นว่าเหมาะสมและเป็นการสมควรที่จะต้องเสียภาษีนั้น ภาษีนั้นก็จะได้รับความร่วมมือจากประชาชน หากสังคมไม่ยอมรับภาษีนั้นและเห็นว่าเป็นการไม่เหมาะสมไม่สมควรและไม่ยุติธรรม ภาษีนั้นก็จะไม่ได้รับความร่วมมือจากประชาชน¹³⁹

2.2.8 หลักความชอบด้วยกฎหมาย (Legitimacy)

มีหลักการที่ว่า ในสายตาของประชาชนผู้เสียภาษี ทั้งเป้าหมายและการทำงานของระบบภาษีจะต้องมีความถูกต้องตามกฎหมาย

2.2.9 หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

เนื่องจากเป้าหมายสำคัญประการหนึ่งของการดำเนินนโยบายทางเศรษฐกิจก็คือ การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ดังนั้นระบบภาษีอากรที่ดีจึงควรเป็นระบบที่ช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจด้วย กล่าวคือจะต้องมีความยืดหยุ่น ปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจได้อย่างเหมาะสม¹⁴⁰ เช่น ในภาวะเงินเฟ้อ รัฐบาลต้องการลดการหมุนเวียนของเงินในท้องตลาด ภาษีที่ดีต้องปรับตัวในลักษณะที่เก็บภาษีได้มากในภาวะเงินเฟ้อ เพราะการเก็บภาษีเป็นการเคลื่อนย้ายอำนาจซื้อออกจากภาคเอกชน ดังนั้นเมื่อเกิดภาวะเงินเฟ้อรายได้ของประชาชนจะเพิ่มขึ้นมาก ระบบภาษีก็ควรที่จะทำให้อัตราภาษีส่วนเพิ่ม เพิ่มขึ้นด้วยเพื่อ

¹³⁷ สราวุธ วัฒนากรณ์. เล่มเดิม. หน้า 44-45.

¹³⁸ สมชัย ฤชุพันธุ์ ข เล่มเดิม. หน้า 178.

¹³⁹ สมชัย ฤชุพันธุ์ ข เล่มเดิม. หน้า 180.

¹⁴⁰ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช ค เล่มเดิม. หน้า 131.

เพื่อสร้างอำนาจซื้อให้แก่ประชาชน หรือในภาวะเงินฝืด ระบบภาษีก็จะต้องทำให้คนมีรายได้น้อย เสียภาษีในอัตราส่วนเพิ่มที่ต่ำ ซึ่งจะทำให้เอกชนมีเงินเหลือมาก ทำให้เศรษฐกิจฟื้นตัวได้เร็ว¹⁴¹

ภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคนั้น มีความยืดหยุ่นเป็นอย่างมากและส่งผล เป็นการช่วยแก้ปัญหาเศรษฐกิจได้เป็นอย่างดี เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นภาษีที่มีความยืดหยุ่น เพราะสามารถเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีได้ง่าย และการเปลี่ยนแปลงจะส่งผลกระทบต่อพฤติกรรม ของผู้บริโภคในพื้นที่ เนื่องจากเมื่อเปลี่ยนแปลงแล้ว อัตราภาษีจะส่งผลให้ราคาสินค้าและบริการ เพิ่มขึ้นหรือลดลงในพื้นที่ เป็นต้น¹⁴²

2.2.10 หลักการยับยั้งสิ่งเป็นอันตรายต่อสังคม (Discouragement of Social Harm)

ระบบภาษีควรจะสร้างแรงจูงใจให้มีการลดพฤติกรรมที่เป็นอันตรายต่อสังคม เช่น เมื่อมีการจัดเก็บภาษีสราจะทำให้สุรามีราคาสูงขึ้นและอาจทำให้คนเลิกดื่มสุรา¹⁴³

2.2.11 หลักความร่วมมือระหว่างนานาชาติ (International Cooperation)

เนื่องจากการแข่งขันทางการจัดการเก็บภาษีระหว่างประเทศต่าง ๆ อย่างรุนแรง ประเทศต่าง ๆ จึงควรร่วมมือกันที่จะสร้างความปรองดองในการจัดเก็บภาษี¹⁴⁴

2.2.12 หลักอำนาจรายได้

หลักการนี้กล่าวว่า ภาษีที่ดีต้องก่อให้เกิดรายได้ต่อรัฐมากเพียงพอต่อการบริหาร ประเทศ หากภาษีอากรใดมีโครงสร้างที่อำนาจรายได้ให้รัฐต่ำ เมื่อรัฐมีความจำเป็นต้องหารายได้ จากภาษีอากรเพื่อนำมาใช้จ่ายมากขึ้น รัฐก็ต้องเพิ่มอัตราภาษีที่มีอยู่เดิมหรือเพิ่มการจัดเก็บประเภท ภาษีใหม่ ๆ ซึ่งผู้เสียภาษีจะมีมุมมองว่าเป็นการสร้างความสะดวกอื่นเพิ่มเติมแก่ตนเองโดยจะส่งผล ต่อไปคือ กระทบกระเทือนต่อระดับความสมัครใจในการเสียภาษีอากร

ภาษีอากรที่จะอำนาจรายได้ให้กับรัฐได้ดี ประการแรก ต้องเป็นภาษีอากรที่มีฐานกว้าง กล่าวคือ ต้องครอบคลุมจำนวนผู้เสียภาษีอากรเป็นจำนวนมาก ฐานภาษีที่กว้างนี้จะทำรายได้ ให้ประเทศสูงโดยไม่จำเป็นต้องใช้อัตราร้อยที่สูงมากนักซึ่งจะลดผลกระทบต่อการทำงานหรือการออม ประการที่สอง อัตราภาษีที่ใช้หากใช้อัตราก้าวหน้า เมื่อฐานภาษีมียกขึ้นจะทำให้รัฐได้รับ รายได้ภาษีอากรมากขึ้นในสัดส่วนที่สูงกว่าการขยายตัวของฐานภาษี แต่การกำหนดอัตราภาษี

¹⁴¹ สมชัย ฤชุพันธุ์ ข เล่มเดิม.

¹⁴² สราวุธ ภูษยาภรณ์. เล่มเดิม. หน้า 47.

¹⁴³ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 8.

¹⁴⁴ แหล่งเดิม.

ที่ก้าวหน้าเกินไปอาจส่งผลกระทบต่อระดับความสมัครใจในการเสียภาษีของประชาชนได้เช่นกัน¹⁴⁵

2.3 วิวัฒนาการ ที่มา และแนวความคิดของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นส่วนหนึ่งของภาษีขายซึ่งจัดเก็บจากฐานการบริโภคหรือการใช้จ่ายของประชาชน โดยมีลักษณะเป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) กล่าวคือ เป็นภาษีที่มีลักษณะที่ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอาจผลักภาระในการเสียภาษีไปยังบุคคลอื่นได้ ตามที่ผู้วิจัยได้อธิบายไว้ในหัวข้อ 2.1.4.1 ซึ่งแต่เดิมประเทศไทยมิได้ใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในการจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภค แต่ประเทศไทยได้มีการนำระบบภาษีการค้ามาใช้ตั้งแต่ พ.ศ. 2475 โดยระยะแรกมีลักษณะเป็นการเก็บภาษีขายที่จัดเก็บทุกทอดตั้งแต่ระดับผู้ผลิตจนถึงผู้ขายปลีก ต่อมาในปี พ.ศ. 2504 ได้มีการปฏิรูปโครงสร้างของภาษีการค้าใหม่ โดยให้จัดเก็บเฉพาะในระดับของผู้ผลิตเพียงทอดเดียว¹⁴⁶

โครงสร้างของภาษีการค้านั้น ได้ถูกวิพากษ์วิจารณ์อย่างหนัก ว่าเป็นภาษีที่เป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาการผลิตและการส่งออก และก่อให้เกิดการบิดเบือนทางเศรษฐกิจหลายประการ¹⁴⁷ ซึ่งได้มีความพยายามที่จะแก้ไขปรับปรุงภาษีการค้าอยู่เสมอเพื่อลดความซ้ำซ้อนของภาษี และเพื่อให้การจัดเก็บภาษีสอดคล้องและเหมาะสมสภาวะเศรษฐกิจการค้า ซึ่งก็สามารถบรรเทาความซ้ำซ้อนของภาษีได้แต่เพียงบางส่วน แต่อย่างไรก็ตามก็ไม่อาจจัดความซ้ำซ้อนซึ่งเกิดจากการเก็บภาษีการค้าในกระบวนการผลิตทุกชั้นตอนออกไปได้ และผลของการปรับปรุงดังกล่าวก็ก่อให้เกิดความซ้ำซ้อนในกฎหมายภาษีว่าด้วยภาษีการค้ามากยิ่งขึ้นด้วย

ในปี พ.ศ. 2530 จึงได้เริ่มมีแนวคิดที่จะให้นำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับแทนภาษีการค้า เพราะเล็งเห็นว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นสามารถขจัดความซ้ำซ้อนของภาระภาษีซึ่งอยู่ในภาษีการค้าลงได้ ดังนั้นในปี พ.ศ. 2531 ทางรัฐบาลจึงได้นำร่างกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มเสนอขออนุมัติต่อรัฐสภาและได้นำออกบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2535 เป็นต้นมาจนถึงปัจจุบัน¹⁴⁸

ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะขอศึกษา วิวัฒนาการในการจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภคของประเทศไทยตั้งแต่ระบบภาษีการค้า ลักษณะทางทฤษฎีและหลักการของการจัดเก็บภาษีการค้า

¹⁴⁵ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช ค เล่มเดิม. หน้า 130-131.

¹⁴⁶ สมคิด บางโม. เล่มเดิม. หน้า 250.

¹⁴⁷ สมชัย ฤชุพันธุ์ ก เล่มเดิม. หน้า 11.

¹⁴⁸ สมคิด บางโม. เล่มเดิม

จนกระทั่งเปลี่ยนการเก็บภาษีขายจากระบบภาษีการค้ามาเป็นระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ลักษณะทาง
ทฤษฎีของภาษีมูลค่าเพิ่มเหตุผลในการเปลี่ยนแปลงจากระบบภาษีการค้าเป็นระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.3.1 วิวัฒนาการของการจัดเก็บภาษีการค้าก่อนที่จะเปลี่ยนเป็นระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะขอลำดับถึงลักษณะทางทฤษฎีของภาษีการค้า การจัดเก็บและ
โครงสร้างของภาษีการค้าที่ใช้บังคับในประเทศไทย ช่วงก่อนที่จะเปลี่ยนระบบมาเป็นระบบ
ภาษีมูลค่าเพิ่มพอสังเขป

2.3.1.1 ลักษณะทางทฤษฎีของภาษีการค้า¹⁴⁹

ภาษีการค้าเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการขายหรือการบริโภคทั่วไป กล่าวคือจัดเก็บ
จากการขายสินค้าหรือการให้บริการ โดยจัดเก็บจากยอดขายหรือยอดขายรับประจำเดือนที่ได้รับ
จากการขายสินค้าหรือการให้บริการ ซึ่งภาษีการค้าสามารถสร้างรายได้ให้แก่รัฐสูงมาก เช่นในปี
พ.ศ. 2528 ซึ่งเป็นช่วงเปลี่ยนผ่านจากระบบภาษีการค้ามาเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย
รายได้จากการจัดเก็บภาษีการค้าคิดเป็น 21.8% ของรายได้ภาษีอากรทั้งหมดซึ่งอาจถือได้ว่าเป็นภาษี
ที่มีความสำคัญที่สุดในเชิงรายได้¹⁵⁰ โดยมีอัตราภาษีในการจัดเก็บแตกต่างกันออกไปตามประเภท
ของสินค้าและบริการตามที่ได้กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีการค้า ข้อดีของภาษีการค้าก็มีอยู่
หลายประการ เช่น ภาษีการค้าเป็นภาษีที่จัดเก็บได้ง่ายในมุมมองของรัฐ ภาษีการค้าเป็นภาษี
ที่มีลักษณะอำนวยความสะดวกแก่รัฐด้วยดีตลอดมา ภาษีการค้าเป็นภาษีที่สามารถตรวจสอบถึง
การหลบเลี่ยงภาษีได้ง่าย

โครงสร้างภาษีการค้าเป็นภาษีที่เก็บจากฐานการใช้จ่าย ที่มีลักษณะเป็นภาษีที่เรียก
เก็บจากการขายทั่วไป¹⁵¹ ในรูปแบบที่เป็นภาษีการค้าที่จัดเก็บระดับเดียว (A Single Stage Sales
Tax)¹⁵² โดยเก็บจากระดับการผลิต (Manufacturing Sales Tax) ซึ่งมีหลายอัตราและแตกต่าง
กันออกไปตามประเภทของสินค้าและบริการ¹⁵³ ซึ่งตามบัญชีอัตราภาษีการค้าสามารถแบ่งประเภท
ของสินค้าได้ 14 ประเภทด้วยกัน ซึ่งแต่ละประเภทการค้าจะมีการระบุรายการที่ประกอบการค้า
พร้อมทั้งผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีการค้าและอัตราภาษีในแต่ละรายการ

¹⁴⁹ พจนวรรณ รินทร์ธราศรี. (2551). การนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้จัดเก็บในประเทศไทย: ศึกษา
กรณีความเหมาะสมและปัญหาทางกฎหมาย. หน้า 17-19.

¹⁵⁰ สมชัย ฤชุพันธุ์ ก เล่มเดิม. เล่มเดิม.

¹⁵¹ ภาษีการค้าที่เรียกเก็บจากการค้าทั่วไป (Broad based tax) คือ ภาษีที่เรียกเก็บจากการขายสินค้าหรือ
การให้บริการทุกประเภทโดยทั่วไป.

¹⁵² ภาษีการค้าระดับเดียว (Single stage tax) คือ ภาษีที่เรียกเก็บเพียงระดับเดียวอาจจะเป็นการเรียกเก็บ
จากระดับการผลิต การขายส่ง การขายปลีก หรือการให้บริการ.

¹⁵³ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม ช (2543). การคลังว่าด้วยการจัดสรรและกระจาย. หน้า 206.

2.3.1.2 โครงสร้างของภาษีการค้าในประเทศไทย

ภาษีการค้าในประเทศไทยโดยทั่วไปจะจัดเก็บจากสินค้าที่ทำการซื้อขายแลกเปลี่ยนกันซึ่งได้แก่ การประกอบธุรกิจ การค้า การพาณิชย์ การอุตสาหกรรม การเกษตร การผลิต การนำเข้า การส่งออก หรือการให้บริการใด ๆ เพื่อหาประโยชน์อันมีมูลค่าและเฉพาะการประกอบการค้าในราชอาณาจักรเท่านั้นที่จะถูกจัดเก็บภาษีการค้า กฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบการค้ายื่นแบบแสดงรายการค้าเพื่อเสียภาษีการค้าตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดไว้ไม่ว่าจะมีรายรับในเดือนภาษีหรือไม่

(1) ประเภทของกิจการการค้าที่มีหน้าที่เสียภาษีตามบัญชีอัตราภาษีการค้า

ประเภทที่ 1 การขายของ หมายถึงการขายสินค้าชนิดต่าง ๆ รวมตลอดถึงผู้ผลิตสินค้าส่งออกนอกราชอาณาจักร และผู้นำสินค้านอกราชอาณาจักรเข้ามาในราชอาณาจักรด้วย

ประเภทที่ 2 การประกอบกิจการโรงสีและโรงเลื่อย

ประเภทที่ 3 การขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ประเภทที่ 4 การรับจ้างทำของรวมทั้งการขายส่วนประกอบและวัตถุดิบได้และการให้บริการ

ประเภทที่ 5 การให้เช่าทรัพย์สินที่มีชื่อสังหาริมทรัพย์

ประเภทที่ 6 การทำคลังสินค้า การรับฝากทรัพย์สิน หรือการให้บริการเกี่ยวกับการเก็บสิ่งของต่าง ๆ ในห้องเย็น

ประเภทที่ 7 การทำกิจการโรงแรมและภัตตาคาร ไนท์คลับ หรือคาบารेट

ประเภทที่ 8 การขนส่ง หรือการรับขนไม่ว่าด้วยวิธีการใด ๆ หรือการรับจ้างด้วยยานพาหนะ

ประเภทที่ 9 การทำการโรงรับจำนำ

ประเภทที่ 10 การรับทำการเป็นนายหน้า ตัวแทน หรือรับธุรกิจให้ผู้อื่นนอกจากที่ระบุไว้ในประเภทการค้าอื่นแล้ว

ประเภทที่ 11 การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร

ประเภทที่ 12 การทำกิจการธนาคาร หรือกิจการของผู้ที่ประกอบกิจการโดยปกติเชิงธนาคารพาณิชย์

ประเภทที่ 13 การทำกิจการประกันภัย ได้แก่ การรับประกันชีวิตและการรับประกันภัยอย่างอื่น

(2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการค้า

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการค้า ได้แก่ ผู้ประกอบการค้า ซึ่งอาจเป็นบุคคลธรรมดา นิติบุคคล คณะบุคคล หรือรัฐวิสาหกิจใด ๆ ที่ประกอบการค้าเข้าลักษณะตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีการค้าและตามประเภทของการค้าที่กำหนดไว้ในบัญชีภาษีการค้า รวมตลอดถึงผู้ที่กฎหมายกำหนดว่าเป็นผู้ประกอบการค้า โดยสามารถแยกได้ 3 กรณี

กรณีที่ 1 ผู้ที่ประกอบการค้าตามที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราภาษีการค้า และมีหน้าที่เสียภาษีการค้า ได้แก่ บุคคลดังต่อไปนี้

(ก) ผู้นำเข้า หมายถึง ผู้ประกอบการค้าที่ส่งหรือนำเข้าสินค้าในราชอาณาจักร

(ข) ผู้ส่งออก หมายถึง ผู้ประกอบการค้าที่ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร เพื่อส่งสินค้าไปต่างประเทศ

(ค) ผู้ผลิต หมายถึง ผู้ประกอบการค้าที่ทำการผลิตสินค้า

(ง) ผู้ขาย หมายถึง ผู้ขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหากำไร

(จ) ผู้ขายทอดแรก มีความหมายเช่นเดียวกับผู้ผลิตหรือผู้นำเข้า

(ฉ) ผู้ขายทุกทอด หมายความว่ารวมถึง ผู้ผลิต ผู้นำเข้า ผู้ขายส่งหรือผู้ขายปลีก

(ช) ผู้รับจ้าง หมายถึง ผู้มีรายรับจากการรับจ้างทำของ

(ซ) ผู้ให้เช่า หมายถึง ผู้มีรายรับจากการให้เช่าทรัพย์สินที่มีใช้อสังหาริมทรัพย์

(ฌ) ผู้ประกอบกิจการ หมายถึง ผู้ประกอบกิจการการค้าประเภทต่าง ๆ ตามที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราภาษีการค้า

(ญ) ผู้รับประกันภัย หมายถึง ผู้มีรายรับจากการประกอบกิจการประกันภัย

(ฎ) นายหน้า ตัวแทน ผู้ทอดตลาด หรือผู้ให้บริการ

กรณีที่ 2 ผู้ที่บทบัญญัติในหมวดภาษีการค้า ให้ถือว่าเป็นผู้ประกอบการค้าและมีหน้าที่เสียภาษีการค้าด้วย ได้แก่

(ก) บุคคลใดที่เป็นผู้ผลิต ผู้นำเข้า ผู้ส่งออก ผู้ขายทอดหนึ่งทอดใดหรือทุกทอดซึ่งขายสินค้าตามที่กำหนด แต่ไม่เป็นผู้ที่บัญชีอัตราภาษีการค้าระบุไว้โดยเฉพาะ โดยอธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติให้มีหน้าที่เสียภาษีเพียงบางส่วนหรือทั้งหมด

(ข) ในกรณีผู้อยู่นอกราชอาณาจักร เมื่อส่งสินค้าเข้าในราชอาณาจักรไม่ว่าจะผ่านสาขาหรือไม่ก็ตาม ให้แก่ผู้ส่งที่เป็นผู้ที่ได้รับยกเว้นภาษี หรือเป็นรัฐวิสาหกิจที่ได้รับยกเว้นภาษีการค้าตามกฎหมายว่าด้วยรัฐวิสาหกิจนั้น ๆ ให้ถือว่าผู้อยู่นอกราชอาณาจักรและสาขาเป็นผู้นำส่ง

กรณีที่ 3 ผู้ที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีการค้า เช่น กิจการค้าหาแร่ กิจการผลิตสินค้าเกี่ยวกับเมล็ดละหุ่ง ข้าวเปลือก มันสำปะหลัง น้ำตาลมะพร้าว กิจการขององค์การบริหารส่วนท้องถิ่น กิจการธนาคารแห่งประเทศไทย ธนาคารออมสิน

กรณีเฉพาะที่ไม่ใช่การส่งออก ได้แก่ กิจการขายพลังงานไฟฟ้า กิจการขายน้ำประปา¹⁵⁴

(3) ฐานภาษีของภาษีการค้า

ฐานภาษีของภาษีการค้าได้กำหนดให้ผู้ประกอบการค้ามีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีการค้า โดยคำนวณเป็นอัตราร้อยละของรายรับ ดังนั้นฐานภาษีของภาษีการค้าจึงหมายถึง “รายรับ” นั่นเอง ซึ่งอาจเป็นรายรับที่ผู้ประกอบการค้าได้มาในแต่ละเดือนภาษีหรือรายรับจากการขายสินค้าในเดือนภาษีในกรณีการค้าประเภทขายสินค้าก็ได้ ดังนั้น รายรับและชนิดของกิจการที่ต้องเสียภาษีการค้ามีดังนี้

รายรับ หมายถึง เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ อันมีมูลค่า ที่ได้รับหรือพึงได้รับ ไม่ว่าในหรือนอกราชอาณาจักร เนื่องจากการประกอบการค้า เว้นแต่

(ก) รายรับจากการค้าประเภทโรงสี หรือโรงเลื่อย

(ข) รายรับจากการค้าประเภทโรงรับจำนำ

(ค) รายรับจากการค้าประเภทธนาคาร

(ง) รายรับจากการค้าประเภทประกันภัย

(จ) รายรับจากการขายสินค้าบางอย่างที่อธิบดีได้สั่งอนุมัติ ให้ถือว่าได้มีการขายสินค้าในวันผลิต ดังนั้นคำว่า รายรับ ในความหมายนี้ก็คือ มูลค่าของสินค้าในวันผลิตหรือวันที่อธิบดีได้สั่งอนุมัติ แล้วแต่ว่าวันใดจะเป็นวันหลัง

(ฉ) กรณีที่อธิบดีได้สั่งอนุมัติ โดยให้ถือว่าได้มีการขายสินค้าในวันที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือวันที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร หรือในกรณีที่อธิบดีได้ประกาศโดยให้ถือว่าผู้ประกอบการค้าที่เป็นผู้นำเข้าหรือส่งออกซึ่งสินค้าตามที่กำหนดได้ขายสินค้าในวันนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือวันส่งออกนอกราชอาณาจักร

กรณีนี้รายรับจึงหมายความว่า มูลค่าของสินค้าในวันนำเข้ามาในราชอาณาจักรหรือวันส่งออกนอกราชอาณาจักร และในกรณีมูลค่าของสินค้าในวันส่งออกนอกราชอาณาจักร ให้ถือตามมูลค่า ณ. ที่ส่งออกแต่ไม่รวมอากรขาออก

(ช) ในกรณีตามมาตรา 78(2) ตามประมวลรัษฎากร (เดิม) รายรับหมายความว่ามูลค่าของสินค้าตามราคาตลาดที่ผู้ประกอบการค้าตามที่ระบุในบัญชีอัตราภาษีการค้าจะพึงได้รับในวันที่ผู้ประกอบการค้าตาม (2) วรรคสองของมาตราดังกล่าวนั้นขายสินค้านั้น

¹⁵⁴ พจนานุกรม รินทร์ธราศรี. เล่มเดิม. หน้า 20.

(ข) ในกรณีการขายสินค้าที่เป็นรถยนต์ รถจักรยานยนต์ น้ำมันแร่ น้ำมันเบนซิน น้ำมันก๊าด น้ำมันดีเซล น้ำมันเชื้อเพลิงหนัก น้ำมันหล่อลื่น น้ำมันเบรก ซีเมนต์ สุราและสินค้าตามที่อธิบดีได้ประกาศระบุตามมาตรา 78 ัญญา แห่งประมวลรัษฎากร (เดิม)

รายรับ จึงหมายความว่า มูลค่าของสินค้านั้น¹⁵⁵

(4) อัตราภาษีการค้า

อัตราภาษีการค้าที่ใช้ในการคำนวณภาษีการค้า เป็นอัตราที่ได้กำหนดเอาไว้ในบัญชีอัตราภาษีการค้า ซึ่งจะมีอัตราที่แตกต่างกันหลายแบบแล้วแต่ประเภทของการค้าและชนิดของรายการที่ประกอบการค้า โดยอัตราภาษีนี้อาจจะมีการลดอัตราภาษีลงหรือยกเว้นอัตราภาษีก็ได้ ซึ่งในบัญชีภาษีการค้าจะแสดงให้เห็นว่าประเภทการค้าใดบ้างที่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีการค้า พร้อมทั้งยังเป็นการแสดงให้เห็นถึงผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีการค้าด้วย¹⁵⁶

2.3.2 ลักษณะทางทฤษฎีของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะขอศึกษาถึงลักษณะทางทฤษฎี หลักการ ความหมาย ประวัติความเป็นมา และโครงสร้างของภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.3.2.1 ความหมายของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) หรือที่เรียกโดยย่อว่า V.A.T คือภาษีที่เรียกเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าที่ผลิตหรือจำหน่าย หรือของการให้บริการในแต่ละลำดับของการผลิต การจำหน่าย หรือการให้บริการนั้น จากผู้ผลิต ผู้จำหน่าย หรือผู้ให้บริการ ตลอดจนถึงสุดท้ายจากผู้บริโภค¹⁵⁷ โดยมูลค่าที่เพิ่มขึ้นนี้เกิดจากการที่ผู้ประกอบการได้บวกค่าใช้จ่ายที่เป็นผลตอบแทนของปัจจัยการผลิตต่าง ๆ อันได้แก่ แรงงานที่ดิน เงินทุน และการจัดการ เข้าไปกับค่าใช้จ่ายในการซื้อวัตถุดิบมาเพื่อใช้ในกิจการ หรืออาจจะกล่าวได้อีกอย่างหนึ่งว่า เมื่อผู้ประกอบการซื้อวัตถุดิบมาเพื่อใช้ในการผลิตหรือให้บริการเป็นมูลค่าเท่าใด ก็จะนำเอาผลรวมของผลตอบแทนต่อปัจจัยการผลิต (เงินเดือนและค่าจ้าง+ค่าเช่า+ดอกเบี้ย+กำไร) บวกเข้าไปเพื่อกำหนดราคาขายของสินค้าหรือบริการนั้น ๆ¹⁵⁸ หรือผู้วิจัยมีความคิดเห็นว่า มูลค่าที่เพิ่มขึ้นอาจกล่าวง่าย ๆ คือ มูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นจากต้นทุนจากการซื้อวัตถุดิบมา ดังนั้นมูลค่าที่เพิ่มขึ้นก็จะเท่ากับต้นทุนเฉพาะในส่วนของผู้ประกอบการรายนั้น รวมด้วยกำไรที่ผู้ประกอบการรายนั้น

¹⁵⁵ พจนานุกรม รินทร์ธราศรี. เล่มเดิม. หน้า 21-22.

¹⁵⁶ แหล่งเดิม. หน้า 22.

¹⁵⁷ ลาวัลย์ เขมะพันธุ์นัส. (2533). "ภาษีมูลค่าเพิ่ม Value Added Tax." *สรรพากรศาสตร์*, 37(6). หน้า 38.

¹⁵⁸ จงรัก ระรวยทรง. (2533). *จากภาษีการค้าสู่ภาษีมูลค่าเพิ่ม*. หน้า 127.

ต้องการ ดังนั้นผลต่างระหว่างยอดขายของผลผลิตกับยอดซื้อของวัตถุดิบ จึงสะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าเพิ่มของกิจการนั้น ๆ เอง¹⁵⁹

2.3.2.2 ประวัติความเป็นมาของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่ถือได้ว่าการแพร่หลายและขยายตัวรวดเร็วมากเมื่อเทียบกับการแพร่หลายของระบบภาษีอื่น ๆ ในประวัติการภาษีอากรโลก เมื่อ 40 ปีที่แล้ว ภาษีมูลค่าเพิ่มเกือบไม่เป็นที่รู้จักกันเลย จะมีการกล่าวถึงกันบ้างก็เฉพาะในตำราในทางการคลังเท่านั้น ยิ่งในทางปฏิบัติแล้ว ไม่มีประเทศใดบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มเลยในขณะนั้น แต่ในปัจจุบัน ภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มรูป¹⁶⁰ ได้กลายเป็นภาษีที่สำคัญของระบบการคลังของนานาอารยประเทศไปแล้ว

การเริ่มบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มของบรรดาประเทศต่าง ๆ นั้นก็มีความแตกต่างกันไปบ้าง บางประเทศใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มรูปแบบ โดยเก็บในทุกขั้นตอนการผลิต จนถึงขั้นตอนการขายปลีก เช่น ประเทศในแถบยุโรป และบางประเทศอาจไม่ได้เก็บในทุกขั้นตอนไปจนถึงขั้นตอนการขายปลีก เช่น ประเทศในแถบแอฟริกา เป็นต้น แต่อย่างไรก็ตาม ยังไม่มีประเทศใดในโลกที่บังคับใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วยกเลิกการบังคับใช้ นอกจากประเทศเวียดนามใต้ซึ่งประกาศใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มในขณะที่บ้านเมืองอยู่ในภาวะสงครามเมื่อต้นทศวรรษที่ 1970 และได้ยกเลิกหลังจากที่ได้บังคับใช้เพียงระยะสั้น ๆ¹⁶¹

คาล เอส. ช็อบปี (Carls S. Shoup) นักวิชาการในทางการคลัง ได้กล่าวไว้ว่า “ในประวัติศาสตร์การคลังของโลกไม่เคยปรากฏมาก่อนว่ามีภาษีใดที่แพร่หลายรวดเร็วเท่าภาษีมูลค่าเพิ่ม แม้แต่ภาษีเงินได้ก็ยังแพร่หลายได้ไม่รวดเร็วเท่าภาษีมูลค่าเพิ่ม ประเทศที่ยังมิได้ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงหันมาสนใจนำเอาภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้อย่างจริงจัง”¹⁶²

ในยุโรปภาษีมูลค่าเพิ่มที่บังคับใช้ในประเทศต่าง ๆ ส่วนมากแล้วจะเป็นการนำมาใช้บังคับแทนภาษีการขายชนิดที่เป็นภาษีที่มีลักษณะซ้ำซ้อน ราชอาณาจักรสวีเดนและราชอาณาจักรนอร์เวย์ เป็นเพียง 2 ประเทศเท่านั้นที่ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มแทนภาษีการขายที่เก็บเฉพาะขั้นตอนการขายปลีกซึ่งเป็นภาษีที่ไม่มีการซ้ำซ้อน ภาษีทั้งสองชนิดนี้ (ภาษีมูลค่าเพิ่มกับภาษีการขายที่เก็บเฉพาะขั้นตอนการขายปลีก) ถือว่ามีผลทางเศรษฐกิจคล้ายคลึงกัน นอกจากเรื่องจำนวนของผู้เสียภาษี ซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มนี้จะมีผู้เสียภาษีมากกว่าภาษีการขาย และในเรื่องของความแน่นอน

¹⁵⁹ แหล่งเดิม.

¹⁶⁰ ภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มรูป คือ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บในทุกขั้นตอนการผลิต จนถึงขั้นตอนการขายปลีก

¹⁶¹ สมชัย ฤชุพันธุ์ ก เล่มเดิม. หน้า 51-54.

¹⁶² แหล่งเดิม. หน้า 54.

ในการไม่เก็บภาษีจากสินค้าของผู้ผลิต (Producer Goods) ซึ่งระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีความแน่นอนมากกว่า¹⁶³

ในสหรัฐอเมริกา ได้มีการใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มในระดับรัฐ ที่รัฐมิชิแกนในปี ค.ศ. 1953 โดยมีข้อยกเว้นมากมายและมีอัตราภาษีหลายอัตรา ตั้งแต่ 0.4%-0.75% ภาษีดังกล่าวใช้บังคับอยู่ถึง 15 ปี จนถึง ค.ศ. 1967 จึงได้มีการยกเลิกและนำกลับมาใช้ใหม่ในปี ค.ศ. 1975 ในรูปแบบที่แตกต่างจากเดิมโดยมีอัตราเดียวคือ 2.25% และได้ใช้บังคับมาจนถึงปัจจุบัน ในสหรัฐอเมริกานั้นไม่มีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในระดับรัฐบาลกลางเพราะว่าที่สหรัฐอเมริกา มีการเก็บภาษีการขายซึ่งเก็บเฉพาะขั้นตอนการขายปลีกในระดับรัฐบาลแห่งรัฐแล้ว รัฐบาลกลางจึงไม่เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซ้ำซ้อนอีก¹⁶⁴

ในประเทศญี่ปุ่น เมื่อปี ค.ศ. 1949 คณะผู้เชี่ยวชาญทางภาษีจากสหรัฐอเมริกาได้แนะนำญี่ปุ่นให้ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มในระดับแคว้น ภาษีดังกล่าวได้มีการตราเป็นพระราชบัญญัติ แต่ได้ระงับการบังคับใช้ไว้ชั่วคราวก่อน และในที่สุดก็มีการยกเลิกไปโดยไม่มีการบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มเลยต่อมาในปี พ.ศ. 2531 กระทรวงการคลังของประเทศญี่ปุ่นได้เสนอร่างกฎหมายการปฏิรูประบบภาษีต่อคณะรัฐมนตรี และได้มีการปฏิรูปครั้งใหญ่ในวันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2533 การปฏิรูประบบภาษีอากรของประเทศญี่ปุ่นในครั้งนี้ ได้มีการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับเป็นครั้งแรกในนามของภาษีการบริโภค (Consumption Tax)¹⁶⁵

2.3.2.3 หลักการ ลักษณะและประเภทของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไว้แล้วว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นภาษีทางอ้อมชนิดหนึ่งที่มีหน้าที่เสียภาษีสามารถผลักภาระภาษีไปยังผู้อื่นได้ซึ่งในที่นี้ก็คือ ผู้บริโภคซึ่งถือได้ว่าเป็นผู้รับภาระภาษีที่แท้จริง โดยในลำดับถัดไปผู้วิจัยจะขอกล่าวถึงหลักการที่กำหนดขอบเขตของการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ลักษณะที่สำคัญ และประเภทของภาษีมูลค่าเพิ่ม

(1) หลักเกณฑ์การกำหนดขอบเขตการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

การพิจารณากำหนดขอบเขตการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมีหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศที่ใช้พิจารณากันโดยทั่วไปอยู่ 2 หลักเกณฑ์ ได้แก่

¹⁶³ แหล่งเดิม. หน้า 55.

¹⁶⁴ แหล่งเดิม. หน้า 55-56.

¹⁶⁵ สาธิต รังคสิริ. (2534). "ประสบการณ์และบทเรียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศญี่ปุ่น." *สรรพากรศาสตร์*, 38(6). หน้า 38.

(ก) หลักต้นทาง ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บตามหลักต้นทาง จะเรียกเก็บจากบรรดาสินค้าหรือบริการทั้งหลายที่ผลิตขึ้นในประเทศนั้นทั้งหมด ไม่ว่าสินค้าหรือบริการนั้นจะถูกซื้อหาไปใช้บริโภคภายในประเทศนั้นหรือในต่างประเทศก็ตาม หลักเกณฑ์นี้จึงยังคงมีการเก็บภาษีจากสินค้าที่ผลิตในประเทศซึ่งส่งออกไปขายยังต่างประเทศด้วย แต่จะมีการยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตในต่างประเทศซึ่งนำเข้ามาใช้ในประเทศนั้น

(ข) หลักปลายทาง ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บตามหลักปลายทาง จะเรียกเก็บจากบรรดาสินค้าและบริการทั้งหลายที่ถูกซื้อมาใช้บริโภคในประเทศนั้น ไม่ว่าสินค้าหรือบริการจะผลิตในประเทศนั้นหรือต่างประเทศก็ตาม ตามหลักนี้จึงมีการเก็บภาษีจากสินค้าที่นำเข้ามาขายในประเทศนั้น แต่จะมีการยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตในประเทศ แต่ส่งออกไปขายยังต่างประเทศ¹⁶⁶

จากหลักทั้งสองประการที่กล่าวข้างต้น โดยส่วนใหญ่แล้วภาษีมูลค่าเพิ่มที่เรียกเก็บในแต่ละประเทศจะใช้หลักปลายทาง ทั้งนี้เพราะว่านอกจากจะเป็นการส่งเสริมการส่งออกและให้การปฏิบัติทางภาษีอากรกับสินค้าที่นำเข้าทำนองเดียวกับสินค้าที่ผลิตและใช้ในประเทศแล้ว ยังช่วยให้ระบบการค้าระหว่างประเทศเป็นไปอย่างคล่องตัวยิ่งขึ้น

(2) ลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่ม สามารถแยกออกได้หลายประการ ดังนี้

(ก) ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมีลักษณะที่เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากการขายหลายระดับ (Multiple Stage Tax) ซึ่งหมายความว่า เป็นการเรียกเก็บภาษีจากหลายระดับในกระบวนการผลิตและจำหน่ายหรือการให้บริการ เช่น อาจจะเก็บจากระดับการผลิต แล้วยังเรียกเก็บจากระดับการขายส่งและขายปลีกอีกด้วย¹⁶⁷

(ข) เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้าและบริการทุกประเภท หรือเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากการค้าทั่วไป (Broad based tax) หมายถึง ภาษีที่เรียกเก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการทุกประเภทโดยทั่วไป¹⁶⁸

(ค) ไม่มีลักษณะเป็นการทวีภาษีแบบซ้อนภาษี (Non-Cumulative Tax) หมายความว่า ภาษีที่เรียกเก็บเพียงระดับเดียว หรือที่เรียกเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าที่ขายเท่านั้นสำหรับการเก็บภาษีหลายระดับจึงไม่มีการสะสมภาษีที่เก็บมาในทอดก่อน ๆ ด้วย¹⁶⁹

¹⁶⁶ สมคิด บางโม. เล่มเดิม. หน้า 252.

¹⁶⁷ ลาวัลย์ เขมะพันธุ์มนัส. เล่มเดิม. หน้า 36-38.

¹⁶⁸ แหล่งเดิม.

¹⁶⁹ แหล่งเดิม.

(ง) ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น มีลักษณะเป็นการจัดเก็บจากการขายสินค้า การให้บริการ และการนำสินค้าเข้าประเทศ ซึ่งความรับผิดในทางภาษีจะเกิดขึ้นทันทีเมื่อมีการซื้อสินค้าหรือใช้บริการ ไม่ว่าจะผู้ประกอบการนั้นจะอยู่ในรูปของ บุคคลธรรมดา นิติบุคคล หรือคณะบุคคลก็ตาม

(จ) ภาระของภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ในที่สุดแล้วจะตกอยู่กับผู้บริโภค อันเนื่องมาจากผู้ที่บริโภคสินค้า หรือใช้บริการนั้น มิได้เป็นผู้ที่นำไปขายต่อ แต่เป็นผู้ที่ใช้สินค้าหรือบริการที่แท้จริงเลย จึงไม่มีภาษีขายเกิดขึ้นเลย มีแต่ภาษีซื้อที่ตนต้องเสียไปในการซื้อสินค้าและบริการนั้น ๆ¹⁷⁰

(ฉ) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บจากการขายสินค้าหรือบริการ (ภาษีขาย) ไม่ถือเป็นรายได้จากการประกอบกิจการ ในการที่จะนำมาคำนวณเป็นภาษีเงินได้ และในทางตรงกันข้าม ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนรายอื่นเรียกเก็บจากการซื้อสินค้าหรือจากการรับบริการ (ภาษีซื้อ) มิใช่รายจ่ายในการประกอบกิจการ อันที่จะนำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้¹⁷¹

(3) ประเภทของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น สามารถแบ่งแยกตามฐานภาษีออกได้เป็น 3 ประเภท กล่าวคือ

ประเภทแรก ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภค (Consumption Type VAT) เป็นภาษีมูลค่าเพิ่มที่เก็บภาษีจากฐานการบริโภค โดยภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้ไม่เก็บภาษีจากการลงทุน เก็บเฉพาะจากการบริโภคในเชิงมหเศรษฐกิจศาสตร์ ฐานของภาษีชนิดนี้จะเท่ากับการบริโภครวม

ประเภทที่สอง ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบรายได้ (Income Type VAT) เป็นภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีจุดมุ่งหมายให้เก็บภาษีจากรายได้ประชาชาติ ในการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้จะจัดเก็บจากการลงทุนด้วย แต่ยอมให้หักค่าเสื่อมราคาของสินค้าประเภททุนได้ ในเชิงมหเศรษฐกิจศาสตร์ฐานของภาษีจะประมาณเท่ากับรายได้ประชาชาติ (National Income) ภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้มีฐานกว้างกว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบการบริโภค

ประเภทที่สาม ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบผลิตภัณฑ์ประชาชาติ (Gross Product Type VAT) เป็นภาษีมูลค่าเพิ่มที่มุ่งเก็บจากผลิตภัณฑ์ประชาชาติ (GNP) ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มชนิดนี้จะเก็บจากทั้งการลงทุนและการบริโภคและยอมให้หักค่าเสื่อมราคา ในเชิงมหเศรษฐกิจศาสตร์ฐานของภาษีชนิดนี้จะเท่ากับ การบริโภครวมกับการลงทุน¹⁷²

¹⁷⁰ กรมสรรพากร ก (2530). “ประวัติสรรพากรเนื่องในโอกาสวันสถาปนารกรมสรรพากร ครบรอบ 72 ปี.” สรรพากรสาส์น, 34(9). หน้า 51.

¹⁷¹ พงศสุวรรณ รินทร์ธราศรี. เล่มเดิม. หน้า 23.

¹⁷² สมชัย อุษพันธ์ ก เล่มเดิม. หน้า 57-59.

2.3.2.4 หน่วยภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้ที่มีหน้าที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ ผู้ที่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่เป็นอิสระ ซึ่งได้กระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจทุกอย่างในฐานะผู้ผลิต ผู้ทำการค้า ผู้ให้บริการ รวมถึงการทำเหมืองแร่ การเกษตรกรรม และการประกอบวิชาชีพ ตลอดถึงการใช้ทรัพย์สินโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้ แต่หน่วยงานของรัฐ เช่น องค์การบริหารราชการส่วนภูมิภาคหรือส่วนท้องถิ่น ถึงแม้ว่าบางครั้งจะได้มีการประกอบกิจกรรมอย่างเดียวกับที่กล่าวข้างต้น ก็ไม่ถือว่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี เว้นแต่ว่าถ้าการถือว่าหน่วยงานของรัฐดังกล่าวไม่ใช่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี จะทำให้เกิดผลกระทบกระเทือนต่อระบบการแข่งขันทางธุรกิจอย่างเสรีและยุติธรรมอย่างร้ายแรง¹⁷³

อย่างไรก็ตาม ในระบบโครงสร้างของภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น แม้ผู้ประกอบการซึ่งเป็นหน่วยภาษีซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในขั้นตอนการผลิต แต่ผู้ที่รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงนั้นคือ ประชาชนผู้บริโภค ซึ่งกรณีเช่นนี้ถือเป็นเจตนารมณ์ของการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการทำหน้าที่เป็นเพียงตัวผ่านหรือตัวแทนรัฐ ในการเก็บภาษีการขายประเภทนี้เท่านั้น¹⁷⁴ รายละเอียดผู้วิจัยจะกล่าวโดยละเอียดและยกตัวอย่างให้ชัดเจนในหัวข้อ 2.3.2.8 เรื่องการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไป

2.3.2.5 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

ระบบของภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ได้กำหนดฐานภาษีเอาไว้ในลักษณะที่กว้าง เพื่อให้สามารถครอบคลุมการซื้อขายสินค้าหรือบริการอันเป็นการครอบคลุมแทบจะทุกกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่จำต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยพิจารณาตามความแตกต่างของสินค้าและบริการแต่ละชนิดที่ซื้อขายกันในขณะเดียวกันก็ได้กำหนดข้อยกเว้นที่จำเป็นสำหรับสินค้าหรือบริการบางชนิดไว้ซึ่งอาจจะพอสรุปได้ดังนี้

(1) กิจกรรมที่ต้องเสียภาษี คือ การซื้อสินค้าซึ่งหมายถึงการ โอนสิทธิที่จะขายหรือการจัดเก็บทรัพย์สินที่มีตัวตนได้อย่างเจ้าของ หมายความรวมถึง กระแสไฟฟ้า ก๊าซ หรือพลังงานและการให้บริการซึ่งหมายถึงกิจกรรมใด ๆ ที่มีใช้การซื้อขายสินค้า ทั้งนี้การบริการนั้นหมายความรวมถึงการยกให้ซึ่งทรัพย์สินซึ่งไม่มีตัวตน หน้าที่ที่จะต้องเว้นการกระทำ หรือหน้าที่ที่จะต้องทนรับการกระทำ หรือสถานการณ์อย่างใดอย่างหนึ่ง และการให้บริการตามคำสั่งของทางราชการด้วย

¹⁷³ พจนานุกรม รินทร์ธราศรี. เล่มเดิม. หน้า 24

¹⁷⁴ ไกรยุทธ ธีรชยาศินันท์. (2533). "ผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงไม่ใช่ผู้ประกอบการ." *สรรพากรศาสตร์*, 37(6). หน้า 6.

(2) การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ว่าจะเป็นการซื้อขายสินค้า หรือการให้บริการก็ตาม ย่อมจะต้องคำนวณเก็บจากค่าตอบแทนทั้งหมดที่ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการได้รับจากผู้ซื้อหรือลูกค้าของตน ซึ่งรวมไปถึงเงินค้ำจุน (Subsidies) ภาษี ภาษีศุลกากร ค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่ม และรวมไปถึงค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เช่น ค่าคอมมิชชั่น ค่าห่อของ ค่าขนส่ง และ ค่าประกันภัย ที่ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการเรียกเก็บจากผู้ซื้อหรือลูกค้า แม้ว่าเงินที่จะนำมาคำนวณ ภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ไม่รวมถึงการลดราคาเนื่องจากการที่ลูกค้าชำระเงินก่อนกำหนด หรือเป็นเพราะเหตุอื่น ๆ ที่ได้ตกลงกับลูกค้าในเวลาทำสัญญา หรือจำนวนเงินที่ผู้ซื้อหรือลูกค้าจ่ายเงินให้สำหรับ ค่าใช้จ่ายที่ผู้ขาย หรือผู้ให้บริการจ่ายไปให้ก่อนในนามของผู้ซื้อหรือลูกค้า¹⁷⁵

2.3.2.6 ภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม

เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมอย่างหนึ่ง ซึ่งได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 2.1.4.1 การที่ผู้ผลิตหรือผู้ขายสินค้าสามารถผลักภาระภาษีไปให้แก่ผู้บริโภคหรือผู้ซื้ออย่างน้อย แต่ไหนนั้น ย่อมขึ้นอยู่กับลักษณะของสินค้าและความต้องการของสินค้านั้น ๆ เป็นสำคัญ ข้อแตกต่างที่สำคัญประการหนึ่งระหว่างภาษีทางตรงกับภาษีทางอ้อมนั้นคือ ผลของการจัดเก็บ ที่มีผลกระทบต่อระดับราคาสินค้าทั่วไป กล่าวคือ บุคคลส่วนใหญ่โดยทั่วไปจะเชื่อกันว่า ภาษีทางอ้อมจะทำให้ระดับราคาสินค้าโดยทั่วไป สูงกว่าการจัดเก็บภาษีทางตรง เนื่องจากว่าผู้เสีย ภาษีทางอ้อมนั้นสามารถผลักภาระทางภาษีไปให้แก่ผู้อื่นได้ ซึ่งเป็นผลทำให้ราคาสินค้าขยับสูงขึ้น ตามไปด้วย โดยทั่วไปภาษีทางอ้อมจะจัดเก็บจากฐานการใช้จ่ายหรือการซื้อขายแลกเปลี่ยน และ มักจะไม่ได้เก็บจากผู้บริโภคหรือผู้ซื้อสินค้าโดยตรง แต่จะจัดเก็บโดยผ่านทางผู้ประกอบการ ดังนั้น ผู้ที่แบกรับภาระภาษีที่แท้จริงซึ่งก็คือผู้บริโภคสินค้าหรือบริการ มักจะไม่ทราบถึงการเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มของตนเอง¹⁷⁶

2.3.2.7 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

โครงสร้างของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนอัตราภาษีนั้น โดยหลักการในทางทฤษฎีแล้ว สามารถกำหนดให้มีอัตราเดียวหรือหลายอัตราก็ได้ แล้วแต่แนวความคิดและวัตถุประสงค์ของ แต่ละรัฐในการบังคับใช้ ซึ่งจะขออธิบายแยกเป็น 2 กรณี ดังนี้

¹⁷⁵ พฤษวรวรรช รินทร์ธราศรี. เล่มเดิม. หน้า 24-25.

¹⁷⁶ ไกรยุทธ ธีรตยาคินันท์. เล่มเดิม. หน้า 3-7.

(1) ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียว โดยหลักการพื้นฐานแล้วภาษีมูลค่าเพิ่มควรมีอัตราเดียวที่ไม่รวมอัตราร้อยละ 0¹⁷⁷ เนื่องจากความสะดวกในการบริหารจัดการในการเก็บภาษีทั้งในส่วนของผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ผู้ทำการจัดเก็บ และก็ทำให้สินค้าสินค้าและบริการทุกประเภทเสียภาษีในอัตราที่เท่ากัน ดังนั้นปัญหาว่าสินค้าหรือบริการชนิดใดต้องเสียภาษีในอัตราเท่าใดจะไม่อาจเกิดขึ้นได้ อันจะส่งผลเป็นการป้องกันไม่ให้เกิดข้อพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีกับรัฐในเรื่องเกี่ยวกับอัตราภาษี¹⁷⁸

แต่อย่างไรก็ตาม อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวนั้นก็มีข้อเสียหลายประการ ดังนี้

(ก) ประการแรก เป็นผลเสียทางด้านสังคม ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวจะมีผลให้อัตราร้อยละของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อจำนวนรายจ่ายคงที่ ไม่ว่าผู้เสียภาษีจะเป็นผู้ที่มีรายได้สูงหรือต่ำก็ตาม อันเป็นการไม่ก่อให้เกิดความยุติธรรมในสังคม และเป็นการไม่สอดคล้องกับการกระจายรายได้ครั้งใหม่

(ข) ประการที่สอง ผลเสียทางด้านเศรษฐกิจ ในทางทฤษฎีนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มจะแตกต่างจากภาษีซึ่งเก็บจากการใช้จ่ายประเภทอื่น ๆ คือ จะเป็นภาษีที่มีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจต่อผู้ประกอบการค้า กล่าวคือภาษีมูลค่าเพิ่มจะไม่เป็นภาระต่อผู้ประกอบการค้า เพราะสามารถนำภาษีมูลค่าเพิ่มที่เสียไปจากการซื้อ (Input Tax) มาหักออกจากภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขาย (Output Tax) ได้ ซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวนั้น โดยทั่วไปแล้วจะต้องกำหนดให้สินค้าฟุ่มเฟือยเสียภาษีชนิดอื่นเป็นพิเศษด้วย เช่น ภาษีสรรพสามิต เพื่อไม่ให้มีการบริโภคสินค้าดังกล่าวเกินจำเป็น ซึ่งเป็นการก่อให้เกิดความยุ่งยากในทางปฏิบัติ และทำให้ผู้ประกอบการค้าที่จำเป็นต้องซื้อสินค้าฟุ่มเฟือยมาใช้ในการประกอบกิจการไม่สามารถนำภาษีที่ต้องเสียเพิ่มเติมนอกจากภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมาหักออกได้เพราะภาษีอื่นนั้นมีได้อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้นจึงทำให้ผู้ประกอบการต้องรับภาระภาษีทางอ้อมดังกล่าวไว้เอง อันมีผลเป็นการบิดเบือนระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

(ค) ประการที่สาม ผลเสียทางด้านการเมือง การนำภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวมาใช้ อาจก่อให้เกิดการโต้แย้งจากผู้เสียภาษีที่เคยเสียภาษีการค้าในอัตราที่ต่ำกว่าได้ โดยเฉพาะจากผู้ที่เคยเสียภาษีการค้าในอัตราต่ำกว่าอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มมาก ซึ่งแม้จะได้ประโยชน์จากการซื้อสินค้าเครดิตออกก็

¹⁷⁷ ตามความเห็นของ รศ.ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์ เห็นว่าอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะถือว่าอัตราเดียวหรือหลายอัตรานั้นจะต้องพิจารณาอัตราภาษีตามประมวลรัษฎากรหรือตามกฎหมายที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศนั้น ๆ ดังนั้นในราชอาณาจักรไทยนั้นเนื่องจากมีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 และอัตราร้อยละ 10 ตามมาตรา 80 จึงต้องถือว่ามิหลายอัตรา.

¹⁷⁸ พล ธีรคุปต์. (2530). “ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวหรือหลายอัตรา.” *สรรพากรศาสตร์*, 34(12), หน้า 31.

ตาม ก็ยังคงมีภาระต้องชำระภาษีมากขึ้น และการกำหนดใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวยังทำให้รัฐไม่สามารถใช้อัตราภาษีเป็นเครื่องมือกระตุ้นการบริโภคสินค้าหรือบริการที่รัฐต้องการส่งเสริมได้¹⁷⁹

(2) ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรา เป็นกรณีที่ใช้อัตราภาษีหลายอัตราในฐานะการบริโภค โดยพิจารณาแยกตามประเภทของสินค้า ซึ่งการใช้อัตราภาษีหลายอัตราแก่ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมีข้อเสียประการสำคัญคือ การที่กำหนดแบ่งแยกประเภทสินค้า โดยใช้อัตราภาษีแตกต่างกันนั้น อาจก่อให้เกิดความยุ่งยากในระบบภาษี การบริหารจัดการเก็บ และการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี แต่อย่างไรก็ตาม ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราก็มีข้อดีอยู่หลายประการ ดังนี้

(ก) ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราจะเก็บภาษีจากสินค้าฟุ่มเฟือยในอัตราที่สูงและเก็บภาษีจากสินค้าจำเป็นในอัตราที่ต่ำ มีผลให้อัตราส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อจำนวนรายจ่ายเพิ่มขึ้นตามจำนวนรายจ่าย หรือกว่าอีกนัยหนึ่งได้ว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราจะมีผลให้ผู้เสียภาษีที่มีเงินได้สูงเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่สูงกว่าผู้มีรายได้ต่ำ

(ข) การที่เก็บภาษีจากสินค้าฟุ่มเฟือยในอัตราที่สูงและเก็บภาษีจากสินค้าจำเป็นในอัตราที่ต่ำทำให้การเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อเป็นไปได้โดยสมบูรณ์ กล่าวคือแม้ว่าผู้ประกอบการจะซื้อสินค้าฟุ่มเฟือยซึ่งเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่สูงมาใช้ในกิจการของตนก็ตาม ผู้ประกอบการค้าก็สามารถนำภาษีมูลค่าเพิ่มที่เสียไปนั้นทั้งหมดมาหักออกได้ ดังนั้นภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราจึงมีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจต่อผู้ประกอบการค้าอย่างแท้จริง¹⁸⁰

ในเรื่องอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวข้างต้น ผู้วิจัยได้กล่าวไปเพียงพอสังเขปเพื่อให้พอจะเห็นภาพรวมของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยผู้วิจัยจะได้วิเคราะห์วิจารณ์ในส่วนดังกล่าวซึ่งเป็นประเด็นหลักในงานวิจัยนี้โดยละเอียดต่อไปในบทที่ 4

2.3.2.8 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

วิธีที่ใช้คำนวณ “มูลค่าที่เพิ่ม” ขึ้นในแต่ละขั้นตอนนี้ โดยหลักแล้วจะมี 2 วิธี คือ

(1) วิธีหักออก วิธีนี้เป็นการคำนวณหาผลต่างระหว่างราคาสินค้าที่ขายได้หรือค่าบริการที่เรียกเก็บกับค่าใช้จ่ายที่จ่ายไปกับวัตถุดิบต่าง ๆ (Input) เพื่อให้เกิดสินค้าหรือบริการดังกล่าว เช่น สินค้าหรือผลิตภัณฑ์ (Output) ที่ขายได้ในราคา 100 บาท/หน่วย วัตถุดิบที่ซื้อมาเพื่อผลิตหรือประกอบขึ้นเป็นสินค้าหน่วยนั้นรวมเป็นเงิน 80 บาท ดังนี้ มูลค่าเพิ่มในกรณีนี้คือ 20 บาท (100-80)

¹⁷⁹ แหล่งเดิม. หน้า 31-33.

¹⁸⁰ แหล่งเดิม.

(2) วิธีบวกเข้า วิธีนี้เป็นการหาค่ารวมของ ค่าแรงงานที่จ้างเงินเดือนที่จ่ายออกไป ค่าเช่าที่เสีย ดอกเบี้ยที่จ่าย ค่าตอบแทนผู้ประกอบการหรือกำไรนั่นเอง ที่ใช้จ่ายในการผลิตสินค้าหรือบริการนั้น ๆ ผลรวมนี้คือมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของการผลิตสินค้าหรือบริการดังกล่าว

ดังนั้น เมื่อได้มูลค่าที่เพิ่มขึ้นแล้วก็นำมาคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการนำมาคูณกับอัตราภาษี¹⁸¹

ทั้งสองวิธีนี้ จะได้คำตอบที่ตรงกันสำหรับมูลค่าเพิ่มของสินค้าและบริการที่ผลิตและขายเสมอ เพราะว่าการกำหนดราคาสินค้าเพื่อขายนั้น คือการรวมค่าใช้จ่ายในส่วนวัตถุดิบและส่วนแรงงานทุกรูปแบบ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ นั้นเอง ในสภาพเช่นนี้การใช้วิธีแรกหรือวิธีที่สองนั้นเป็นเรื่องที่ถูกกำหนดโดยอาศัยความสะดวกเป็นหลัก

แต่ในปัจจุบันวิธีที่ได้รับความนิยมในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มคือการหาผลต่างระหว่าง ภาษีของผลผลิตหรือภาษีขาย (Output Tax) กับ ภาษีของวัตถุดิบหรือภาษีซื้อ (Input Tax)¹⁸²

โดยภาษีของผลผลิต คำนวณจากมูลค่าของผลผลิตของผู้เสียภาษีคูณกับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีของวัตถุดิบคำนวณจากราคาของวัตถุดิบที่ผู้เสียภาษีนำมาใช้คูณกับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁸³

ในทางปฏิบัติ ผู้ประกอบการมีหน้าที่ชำระภาษีให้แก่รัฐเป็นรายเดือน การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นการคำนวณในลักษณะรวมยอดเป็นรายเดือน กล่าวคือ ในรอบเดือนหนึ่ง ๆ ผู้ประกอบการขายสินค้าทั้งหมดเป็นมูลค่าเท่าใดและเก็บภาษีจากผู้ซื้อทั้งหมดเท่าใด ทำให้ได้ตัวเลขที่เรียกว่า “ภาษีขาย” และในรอบเดือนเดียวกันนั้น ได้มีการซื้อวัตถุดิบต่าง ๆ เป็นค่าใช้จ่ายไปเท่าใด และเสียภาษีการซื้อวัตถุดิบเหล่านี้ไปทั้งหมดเท่าใด ภาษีส่วนนี้เรียกว่า “ภาษีซื้อ” หากผลต่างของภาษีทั้งสองอย่างมีค่าเป็น บวก ผู้ประกอบการก็มีหน้าที่นำส่งเงินที่ค่าเป็นบวกนั้นซึ่งเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มแก่รัฐ แต่หากว่ามีค่าเป็น ลบ ก็จะเป็นเครดิตภาษีที่จะได้รับคืนจากรัฐ โดยทางปฏิบัติหากค่าเป็น ลบ เครดิตนี้จะนำไปหักกับค่าบวกในรอบเดือนถัดไป¹⁸⁴

ตามที่กล่าวมาแล้วว่า ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ผู้รับภาระภาษีที่แท้จริงนั้น คือ ผู้บริโภคปลายทาง ซึ่งโดยนิยามแล้วก็เป็นผู้ที่มีได้ซื้อสินค้าเพื่อขายต่อ ดังนั้นจึงไม่มีโอกาสเรียกเก็บภาษีขายจากผู้ใด และในแง่นี้เองที่ทำให้ผู้บริโภคเป็นผู้แบกภาระของ ภาษีซื้อ ไว้ทั้งหมดและหากมองกรอบของกระบวนการผลิตสินค้าจากจุดผลิตไปสู่จุดบริโภคปลายทาง การเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

¹⁸¹ ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์. เล่มเดิม. หน้า 3-4.

¹⁸² แหล่งเดิม.

¹⁸³ สมชัย ฤชุพันธุ์ ก เล่มเดิม. หน้า 14-15.

¹⁸⁴ ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์. เล่มเดิม. หน้า 5.

ของผู้ประกอบการทุก ๆ ทอดเมื่อรวมกันแล้วจะเท่ากับ ภาษีซื้อที่ผู้บริ โภคปลายทางได้เสียไปนั่นเอง¹⁸⁵

2.3.3 แนวความคิดในการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทย

ดังที่กล่าวมาแล้วว่าโครงสร้างของภาษีการค้าได้ถูกวิพากษ์วิจารณ์อย่างหนักถึงความไม่เหมาะสมหลายประการอันเป็นเหตุให้ทางรัฐบาลจำเป็นต้องมีการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับแทนภาษีการค้า ดังนั้น ในหัวข้อนี้จะกล่าวถึงปัญหาและข้อเสียของภาษีการค้าอันเป็นเหตุผลที่นำไปสู่การเปลี่ยนแปลงการเก็บภาษีขายจากฐานการบริโภคเป็นระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งจะกล่าวถึงข้อดีและเหตุผลว่าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นสามารถแก้ปัญหาของภาษีการค้าได้อย่างไร

2.3.3.1 ปัญหาและข้อเสียของภาษีการค้า

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่า ประเทศไทยได้เปลี่ยนระบบในการจัดเก็บภาษีขายจากระบบภาษีการค้าเป็นระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอันเนื่องมาจากภาษีการค้ามีปัญหาในการจัดเก็บและมีข้อเสียที่สำคัญหลายประการ ดังต่อไปนี้

(1) ก่อให้เกิดการทวีภาษีซ้ำซ้อน (Cumulative Tax) ภาษีการค้านั้นหากดูอย่างผิวเผินแล้ว ก็อาจเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีการค้าก็น่าจะมีความเหมาะสมแล้ว เพราะเป็นภาษีการขายที่เก็บในระดับเดียวคือระดับการผลิต ไม่น่าจะก่อให้เกิดการทวีภาษีซ้ำซ้อน และอัตราภาษีก็แตกต่างกันสามารถที่จะกำหนดนโยบายการจัดเก็บภาษีจากสินค้าประเภทต่าง ๆ ในอัตราที่สอดคล้องกับการบริโภคของประชาชนได้ แต่ในความเป็นจริงแล้ว เนื่องจกแม้จะมีการจัดเก็บภาษีในระดับเดียวคือระดับการผลิต แต่การทวีภาษีซ้ำซ้อนก็เกิดขึ้นได้โดยกระบวนการผลิตและจำหน่ายนั่นเอง สินค้าใดมีความซับซ้อนในการผลิตมาก ก็จะเกิดปัญหาการสะสมภาษีในราคาสินค้ามากขึ้น เพราะว่าภาษีการค้าจะจัดเก็บจากยอดรายรับทุกขั้นตอน โดยไม่ยอมให้หักภาษีต้นทุนออก ดังนั้นยิ่งขั้นตอนการผลิตมาก¹⁸⁶ ก็จะเสียภาษีการค้าหลายครั้งนั่นเอง ตัวอย่างเช่น สินค้าที่ผลิตชนิดหนึ่งซึ่งถูกเรียกเก็บภาษีไปแล้ว แต่เมื่อสินค้าชนิดนั้นเข้าสู่ระบบการขายและได้กลายเป็นปัจจัยการผลิตเป็นวัตถุดิบหรือเป็นส่วนอุปกรณ์ของสินค้าชนิดใหม่ ราคาของวัตถุดิบหรืออุปกรณ์นั้นซึ่งบวกภาษีเข้าไปแล้วจะกลายเป็นต้นทุนของสินค้าชนิดใหม่ ซึ่งถูกผลิตขึ้นมาโดยจะต้องเสียภาษีการค้าขึ้นระดับการผลิตอีก ดังนั้น ราคาของสินค้าตัวใหม่ที่ออกจำหน่ายและถูกเรียกเก็บภาษี เป็นราคาที่รวมเอาภาษีที่ถูกเรียกเก็บในส่วน of วัตถุดิบไปด้วย¹⁸⁷

¹⁸⁵ แหล่งเดิม. หน้า 6.

¹⁸⁶ กรมสรรพากร ข (2533). "ภาษีมูลค่าเพิ่มคืออะไร." *สรรพากรสาส์น*, 37(5). หน้า 9.

¹⁸⁷ ลาวัลย์ เขมะพันธุ์มันัส. เล่มเดิม. หน้า 36-37.

จากข้อเท็จจริงดังกล่าวจึงเป็นเหตุให้เกิดการสะสมภาษีซ้อนโดยไม่รู้ตัว ดังนั้นสินค้าสำเร็จรูปขั้นสุดท้ายที่นำออกจำหน่ายแก่ประชาชนจะมีราคาที่สูง ซึ่งแน่นอนว่าภาระภาษีที่ถูกเรียกเก็บจะถูกผลักไปยังผู้ซื้อขั้นสุดท้าย โดยเขาไม่อาจทราบได้ว่าตนได้ชำระภาษีไปที่ทอดและจำนวนเท่าใดและผู้ผลิตก็เดือดร้อนจากภาวะต้นทุนการผลิตที่สูง¹⁸⁸

(2) การที่มีการจัดเก็บภาษีการค้าหลายอัตราทำให้เกิดการบิดเบือนทางเศรษฐกิจ อันเนื่องมาจากภาษีการค้ามีอัตราภาษีถึง 12 อัตรา การที่มีการเก็บภาษีการค้าจากหลายอัตราทำให้ภาษีขาดความเป็นกลาง ความยากของกฎหมายและเป็นการจูงใจให้มีการบิดเบือนในการใช้ทรัพยากรทั้งในด้านการผลิต และการบริโภคเพื่อใช้ประโยชน์จากโครงสร้างภาษีที่ไม่เสมอภาคกัน ก่อให้เกิดความยุ่งยากสลับซับซ้อนและยากต่อการปฏิบัติตามแก่ผู้ประกอบการค้า เช่น เสียภาษีการค้าในอัตราที่ผิดจนต้องถูกตรวจสอบจากเจ้าหน้าที่ และอาจก่อให้เกิดความยุ่งยากให้แก่เจ้าหน้าที่ในการบังคับใช้กฎหมายอีกด้วย¹⁸⁹ ทั้งการจัดเก็บภาษีการค้าที่ระบุนายการสินค้าไว้เป็นการเฉพาะเจาะจง เมื่อมีสินค้าประเภทใหม่ที่เป็นผลมาจากความก้าวหน้าทางเทคโนโลยี ก็จะมีปัญหาว่าจะต้องเสียภาษีการค้าในอัตราเท่าใด ความสลับซับซ้อนและความยุ่งยากเกี่ยวกับการตีความนี้ ก่อให้เกิดการโต้แย้งระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่บ่อยครั้ง¹⁹⁰

(3) ระบบภาษีการค้าก่อให้เกิดการบั่นทอนประสิทธิภาพในการผลิตของอุตสาหกรรมของประเทศ หรือจูงใจให้มีการบิดเบือนการจัดรูปแบบองค์กรธุรกิจ เพราะผู้ผลิตต้องหาทางหลีกเลี่ยงการเสียภาษีซ้อนในทุกขั้นตอนการผลิตโดยพยายามรวมขั้นตอนการผลิตให้เป็นไปในแนวตั้ง (Vertical Integration) แทนที่จะเป็นแนวนาน (Horizontal Integration)¹⁹¹ กล่าวคือ การรวมขั้นตอนการผลิตตั้งแต่วัตถุดิบ สินค้าขั้นกลางหรือสินค้าที่เป็นส่วนประกอบเข้าไว้ในองค์กรเดียวกันให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ อุตสาหกรรมที่มีการรวมการผลิตทุกขั้นตอนดังกล่าวไว้ในองค์กรเดียวกัน (Vertically Oriented Industries) จะไม่ก่อให้เกิดการใช้ทรัพยากรของชาติอย่างมีประสิทธิภาพผลและทำให้การผลิตและอุตสาหกรรมของประเทศไม่มีประสิทธิภาพด้วยและก่อให้เกิดการบิดเบือนทางเศรษฐกิจ อันเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาทางอุตสาหกรรมของประเทศ¹⁹²

¹⁸⁸ แหล่งเดิม.

¹⁸⁹ ไพจิตร โรจนวานิช ก เล่มเดิม. หน้า 49.

¹⁹⁰ กรมสรรพากร ข เล่มเดิม. หน้า 9.

¹⁹¹ แหล่งเดิม.

¹⁹² เจริญ ธฤติमानนท์. (2533). "ปัญหาเกี่ยวกับภาษีการค้าและภาษีมูลค่าเพิ่ม." *สรรพากรศาสตร์*, 37(9).

(4) ภาษีการค้าไม่เอื้อต่อการส่งออก การซ้ำซ้อนของภาษีทำให้ไม่สามารถคำนวณมูลค่าของภาษีที่มีฝังอยู่ในตัวสินค้าได้ว่ามีจำนวนเท่าใดแน่นอน เนื่องจากกระบวนการผลิตและกระบวนการการธุรกิจในปัจจุบันมีความสลับซับซ้อนมาก เมื่อคำนวณมูลค่าของภาษีไม่ได้ ก็ไม่อาจจ่ายคืนค่าภาษีให้กับสินค้าที่จะส่งออกไปขายต่างประเทศได้อย่างถูกต้อง ทำให้ต้นทุนการส่งออกของสินค้าไทยมีภาษีการค้ำรวมอยู่ด้วย เป็นเหตุให้ขอบเขตการแข่งขัน (Competitive Edge) ของสินค้าไทยลดลง ทำให้การแข่งขันสู้กับสินค้าที่ผลิตจากต่างประเทศที่มีระบบภาษีเอื้อต่อการส่งออกไม่ได้ การที่ภาษีการค้าไม่เอื้อต่อการส่งออก มีส่วนทำให้ไทยเสียดุลการค้ามากกว่าที่ควรจะเป็น¹⁹³

(5) ภาษีการค้าของไทยมีความสลับซับซ้อนและยากต่อการปฏิบัติ กฎหมายภาษีการค้าของไทยเป็นกฎหมายที่เข้าใจยาก และเป็นระบบที่ปฏิบัติตามยากมากอันเนื่องมาจากกฎหมายภาษีการค้าที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทนั้น ได้ถูกแก้ไขเปลี่ยนแปลงหลายครั้งโดยพระราชบัญญัติและพระราชกำหนดหลายฉบับ ตลอดจนรายละเอียดปลีกย่อยที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรอีกหลายฉบับด้วยกันซึ่งล้วนแต่ต้องพิจารณาประกอบกับกฎหมายแม่บทเพื่อให้เป็นไปโดยถูกต้องตามกฎหมาย ความยุ่งยากซับซ้อนของกฎหมายภาษีการค้าย่อมส่งผลกระทบต่อความเต็มใจในการเสียภาษีของผู้ประกอบการ และมีส่วนสำคัญให้ผู้ประกอบการตัดสินใจหลีกเลี่ยงภาษีกัน¹⁹⁴

แม้ว่าข้อบกพร่องบางประการของภาษีการค้าอาจแก้ไขให้ดีขึ้นได้ภายใต้ระบบภาษีการค้าที่เป็นอยู่ แต่ข้อบกพร่องที่สำคัญ เช่น ความซ้ำซ้อนของภาษี ไม่อาจแก้ไขให้ดีขึ้นได้หากโครงสร้างของภาษีการค้ายังเป็นรูปแบบของภาษีขายในระดับการผลิตอยู่ ทางออกของการปรับปรุงของประเทศไทยจึงมิใช่การปรับปรุงระบบเดิม แต่ต้องเป็นการปฏิรูปโดยเลือกรูปแบบของภาษีการขายทั่วไปที่ดีกว่าเดิม ซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเหมาะสมที่สุดสำหรับระบบเศรษฐกิจไทย¹⁹⁵

2.3.3.2 ข้อดีของภาษีมูลค่าเพิ่มเปรียบเทียบกับภาษีการค้า

โดยหลักการแล้ว ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีการขายทั่วไปที่เก็บทุกทอดของการประกอบธุรกิจ ตั้งแต่ขั้นการผลิตไปจนถึงขั้นการค้าปลีก โดยเก็บจากฐานมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอน มิใช่จากฐานรายรับรวมอย่างภาษีการค้า ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มนี้สามารถแก้ปัญหาหรือลบล้างข้อบกพร่องของภาษีการค้าได้

¹⁹³ สมชัย ฤชุพันธุ์ ก. เล่มเดิม. หน้า 13.

¹⁹⁴ จงรัก ระรวยทรง. เล่มเดิม. หน้า 123-124.

¹⁹⁵ แหล่งเดิม.

(1) ไม่ก่อให้เกิดภาระภาษีซ้ำซ้อนหรือการทวิภาษีซ้ำซ้อน (Non-Cumulative Tax) เพราะเป็นการจัดเก็บจากมูลค่าของสินค้าที่เพิ่มขึ้นที่เพิ่มขึ้นเป็นทอด ๆ (ได้แก่ รายรับจากการขายสินค้าหรือบริการของธุรกิจหักด้วยมูลค่าของวัตถุดิบที่ซื้อมาใช้ในการผลิต) โดยมีการจัดเก็บภาษีโดยให้ผู้ผลิตและผู้ขายแต่ละทอดสามารถหักภาษีมูลค่าเพิ่มที่ตนได้เสียไปก่อนในการซื้อวัตถุดิบหรือสินค้าเข้ามา รวมทั้งภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้เสียไปในการซื้อสินค้าทุนที่ใช้ในการผลิตด้วย หากอัตราภาษีการค้าและภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่ในระดับเท่ากันหรือใกล้เคียงกันแล้วก็เป็นที่น่าพอใจที่สินค้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีต้นทุนและราคาขายต่ำกว่าที่เสียภาษีการค้า¹⁹⁶ จะเห็นได้ว่ากลไกในการให้ธุรกิจสามารถเครดิตภาษีที่ได้จ่ายไปในการซื้อวัตถุดิบและสินค้าชั้นกลางเพื่อมาใช้ในการผลิตหรือให้บริการ เป็นกลไกสำคัญในการจัดปัญหาเรื่องการภาษีซ้ำซ้อนของภาษีการค้าได้¹⁹⁷

(2) การบิดเบือนทางเศรษฐกิจอันเกิดจากการเก็บภาษีหลายอัตราจะถูกจัดออกไป ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นระบบภาษีที่ง่าย มีการจำแนกประเภทของสินค้าบ้างก็แต่เพียงเฉพาะสำหรับสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีหรือที่เก็บภาษีในอัตราต่าง ๆ ถ้าหากมีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีอัตราอื่น ๆ นอกจากอัตราร้อยละ 0 และอัตรามาตรฐาน สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มที่ประเทศไทยจะนำมาใช้มีเพียงอัตราร้อยละ 10 ใช้บังคับกับสินค้าหรือบริการที่มีการบริโภคภายในราชอาณาจักรไทย ส่วนสินค้าที่ส่งออกก็จะเสียในอัตราร้อยละ 0¹⁹⁸ กล่าวคือ ไม่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มและยังได้รับภาษีซื้อคืน สินค้าที่ได้รับยกเว้นก็จะจำแนกออกมาให้เห็นเท่านั้น ดังนั้นจึงไม่มีปัญหาข้อกฎหมายที่จะต้องมาตีความมากนัก¹⁹⁹ ด้วยการที่ประเทศไทยมีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรามาตรฐานที่มีผลกับกับสินค้าและบริการที่มีการบริโภคภายในประเทศ

(3) ภาษีมูลค่าเพิ่มเอื้ออำนวยต่อการส่งออก เพราะกลไกของการเครดิตภาษีที่ผู้ประกอบการได้เสียไปในขณะที่ซื้อสินค้าหรือบริการเพื่อใช้ในกิจการของตน จะทำให้ทางการสามารถคืนภาษีการค้าที่รวมอยู่ในต้นทุนของสินค้าส่งออกได้ถูกต้องและแน่นอน และหากใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 กับสินค้าส่งออก ก็จะช่วยให้ความสามารถในการแข่งขันใน

¹⁹⁶ เจริญ ธฤติมานนท์. เล่มเดิม. หน้า 90-91.

¹⁹⁷ จงรัก ธรรมพร. เล่มเดิม. หน้า 125.

¹⁹⁸ เป็นไปตามหลักสากลที่มุ่งให้สินค้าปลอดจากภาระภาษีจากประเทศต้นกำเนิด (Country of Origin) และให้เสียภาษีเฉพาะในประเทศจุดหมายปลายทาง (Country of Destination) เป็นการแก้ปัญหาการเก็บภาษีซ้ำซ้อนซึ่งเกิดจากการเก็บภาษีทั้งในประเทศต้นกำเนิดและประเทศจุดหมายปลายทาง ดังที่เป็นอยู่ในระบบภาษีการค้าเดิมของไทย อ้างถึงในสมชัย ฤชุพันธุ์ ก. เล่มเดิม. หน้า 22.

¹⁹⁹ เจริญ ธฤติมานนท์. เล่มเดิม. หน้า 91-92.

ตลาดโลกของสินค้าไทยดีขึ้นกว่าที่เป็นอยู่ในสภาพการจัดเก็บภาษีการค้า เพราะนอกจากจะไม่เก็บภาษีจากการส่งสินค้าออกไปขายต่างประเทศแล้ว ภาษีที่ผู้ส่งออกได้เสียไปในช่วงก่อนหน้านั้นก็จะได้รับคืนจากการอย่างครบถ้วน ในขณะที่เดียวกันก็สามารถขจัดปัญหาที่เป็นข้อพิพาททางการค้า ซึ่งประเทศผู้นำเข้าสินค้าจากไทยอ้างว่ารัฐบาลไทยได้จ่ายเงินอุดหนุนสินค้าออกของไทยได้ เนื่องจากวิธีการจ่ายคืนภาษีการขายสำหรับสินค้าส่งออกภายใต้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ได้ผ่านการทดสอบจากประเทศต่าง ๆ ที่ใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วว่าเป็นวิธีการที่ถูกต้องและเป็นที่ยอมรับทั่วโลกว่าไม่ขัดกับความตกลงทั่วไปทางการค้าและภาษีศุลกากร (The General Agreement on Tariffs and Trade: GATT) ในส่วนที่ว่าห้ามรัฐบาลช่วยเหลือผู้ประกอบการที่ส่งออกสินค้าโดยวิธีการให้เงินอุดหนุน ซึ่งประเทศไทยและประเทศส่วนใหญ่ในโลกเป็นภาคีสมาชิกอยู่²⁰⁰

(4) สิ่งซึ่งใจซึ่งก่อให้เกิดการบิดเบือนของการจัดรูปองค์กรธุรกิจ ในลักษณะขยายตัวในแนวดิ่งหมดไป เพราะไม่ว่าจะจัดรูปธุรกิจให้มีการผลิตที่ขั้นตอน หรือมีการขายสินค้าระหว่างการผลิตก็ครั้งก็จะเสียภาษีเท่ากัน เพราะฐานของภาษีเป็นมูลค่าเพิ่มไม่ใช่ราคาขาย²⁰¹ หรืออาจกล่าวโดยละเอียดได้ว่า ผู้ผลิตสามารถเครดิตภาษีที่ได้ชำระไปในขั้นตอนซื้อวัตถุดิบสินค้าขั้นกลางของการผลิต สินค้าอันเป็นส่วนประกอบรวมทั้งสินค้าทุนทั้งหมดออกจากภาษีที่ตนต้องเสียเมื่อขาย ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจึงทำให้อุตสาหกรรมสามารถกระจายการผลิตทั้ง วัตถุดิบ สินค้าขั้นกลางและสินค้าสำเร็จรูปออกไปโดยองค์กรที่มีอิสระต่อกัน (Horizontally Oriented Industries) โดยไม่ต้องพยายามรวมการผลิตทุกขั้นตอนอยู่ในองค์กรเดียวกันดังเช่นกรณีเสียภาษีการค้า เพราะไม่ต้องคำนึงถึงภาระภาษีที่จะต้องเสียซ้ำซ้อนกันอีกต่อไป จึงกล่าวได้ว่าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะส่งเสริมการขยายตัวของอุตสาหกรรมได้รวดเร็วกว่า และก่อให้เกิดประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจของประเทศได้ด้วย²⁰²

(5) เอื้ออำนวยต่อการลงทุน เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มง่ายต่อการปฏิบัติเพราะภาษีมูลค่าเพิ่มที่ให้การปฏิบัติต่อสินค้าทุนเช่นเดียวกับสินค้าขั้นกลางและวัตถุดิบ โดยยินยอมให้ผู้ประกอบการสามารถหักค่าใช้จ่ายในการซื้อสินค้าประเภทสินค้าทุนเพื่อใช้ในการประกอบกิจการ ออกจากรายรับจากการขายผลผลิตของตนได้ในการคำนวณมูลค่าเพิ่ม จะทำให้ผู้ประกอบการสามารถเครดิตภาษีที่ได้ชำระไปจากการซื้อสินค้าทุนมาเพื่อใช้ประกอบกิจการได้ทั้งหมด โดยไม่ต้องทยอยหักค่าเสื่อมราคาของสินค้าทุน สภาพแวดล้อมทางภาษีอากรดังกล่าวจะเอื้ออำนวยต่อการลงทุนของผู้ประกอบการ โดยทั่วไปไม่ว่าจะเป็นผู้ประกอบการรายใหญ่หรือรายย่อย

²⁰⁰ จงรัก ธรรมพร. เล่มเดิม. หน้า 125.

²⁰¹ แหล่งเดิม.

²⁰² เจริญ ธฤติมานนท์. เล่มเดิม. หน้า 92.

และยิ่งไปกว่านั้น การที่ไม่เลือกปฏิบัติระหว่างสินค้าทุน สินค้าชั้นกลาง และวัตถุดิบอื่น ๆ ยังมี ส่วนช่วยขจัดปัญหายุ่งยากที่อาจเกิดจากการตีความว่า สินค้าใดเป็นสินค้าทุนหรือวัตถุดิบที่ใช้ สิ้นเปลือง อันจะทำให้ง่ายต่อการปฏิบัติตาม และเอื้ออำนวยต่อความเต็มใจในการเสียภาษี ของผู้ประกอบการ²⁰³

(6) การใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้หลีกเลี่ยงการอยู่ในสิ่งแวดล้อมของภาษีที่สลับซับซ้อน ไปได้ ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียว ใช้กับสินค้าทุกประเภท หรือแม้ว่าหลายอัตราที่มีจำนวนอัตรา น้อย และมีโครงสร้างที่ง่าย ฝ่ายนิติบัญญัติก็ไม่จำเป็นต้องเขียนกฎหมายให้สลับซับซ้อนอันเป็นการยาก ทั้งต่อฝ่ายผู้บังคับใช้กฎหมายแลฝ่ายผู้ต้องปฏิบัติตามกฎหมาย²⁰⁴

2.3.3.3 เหตุผลที่ประเทศไทยใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม 2 อัตราตามมาตรา 80 และ มาตรา 80/1

ภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรที่มีอัตราตามมาตรา 80 เป็นอัตรามาตรฐานอันมีผล ต่อการซื้อขายสินค้าและบริการภายในประเทศนั้น จะมีผลสอดคล้องกับหลักการของภาษีขายทั่วไป อันมุ่งจะให้บรรดาเป้าหมายในการแสวงหารายได้ให้รัฐเป็นสำคัญ และพยายามรักษาความเป็นกลาง ของภาษีต่อการบริโภคและการผลิต โดยอาจจะมีเป้าหมายอื่นประกอบด้วย เช่น ต้องการควบคุม การบริโภคสินค้าบางประเภทหรือความยุติธรรมในการกระจายรายได้ ซึ่งเป้าหมายเหล่านี้ควรเป็น หน้าที่ของภาษีอื่น ได้แก่ ภาษีสรรพสามิตหรือภาษีเงินได้ แล้วแต่กรณีซึ่งสามารถใช้ให้บรรดา เป้าหมายอื่นได้อย่างมีประสิทธิภาพมากกว่าภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งประเทศไทยเมื่อได้นำระบบ ภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนภาษีการค้าก็ได้เลือกที่จะใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม 2 อัตราตามมาตรา 80 และ มาตรา 80/1 มาใช้บังคับ ด้วยเหตุผลหลักดังต่อไปนี้

(1) มีผลให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีความเป็นกลาง การบิดเบือนการใช้ทรัพยากรทั้งใน ด้านการผลิตและการบริโภคอันเกิดจากภาษีการค้าหลายอัตราจะถูกขจัดออกไป²⁰⁵ กล่าวคือ อัตราภาษีจะไม่เป็นตัวที่มีบทบาทในการตัดสินใจในการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของทั้ง ผู้บริโภคในการบริโภคสินค้าและบริการและผู้ประกอบการในการดำเนินกิจการต่าง ๆ เพราะ ว่า โดยหลักการแล้วไม่ว่าสินค้าหรือบริการประเภทใดก็ตามหากมีการบริโภคภายในประเทศก็จะต้อง เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่เท่ากันตามมาตรา 80 จึงไม่มีการบิดเบือนพฤติกรรมผู้บริโภค ของประชาชน

²⁰³ จงรัก ระรวยทรง. เล่มเดิม. หน้า 125-126.

²⁰⁴ สมชัย ฤชุพันธุ์ ก เล่มเดิม. หน้า 24.

²⁰⁵ ไพจิตร โรจนวานิช ก เล่มเดิม. หน้า 52.

(2) เนื่องจากลักษณะเฉพาะตัวจะมีโครงสร้างที่ง่าย สะดวกต่อการทำความเข้าใจและปฏิบัติตาม ทั้งฝ่ายผู้ที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้บังคับใช้กฎหมาย เพราะมีเฉพาะอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 80 เท่านั้นที่มีผลต่อสินค้าและบริการทุกประเภทและผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีสามารถคำนวณภาษีที่ตนต้องเสียได้ง่ายและสะดวก โดยนำภาษีซื้อหักออกจากภาษีขาย ซึ่งผลต่อมาคือการบัญญัติกฎหมายก็หาจำต้องบัญญัติให้มีความสลับซับซ้อน²⁰⁶

2.3.3.4 เหตุผลที่ประเทศไทยไม่ใช่อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราซึ่งมีอัตราอื่น ๆ นอกเหนือจากอัตรามาตรฐานและอัตราร้อยละ 0

ก่อนที่ประเทศไทยจะมีการบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม ประเทศไทยได้เคยมีบทเรียนจากการจัดเก็บภาษีการค้าที่มีหลายอัตรามาแล้ว ซึ่งการนำภาษีการค้ามาใช้บังคับนั้นค่อนข้างมีความละเอียดและซับซ้อนยากแก่การจัดเก็บ ดังนั้นเพื่อขจัดปัญหาดังกล่าวในการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับ ประเทศไทยจึงปฏิเสธที่จะใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว ด้วยเหตุผลดังต่อไปนี้

(1) มีผลทำให้มีการบิดเบือนพฤติกรรมของผู้ผลิตและผู้บริโภค เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหลายระดับอาจมีผลกระทบต่อระดับราคาสินค้าบางชนิดที่มีประโยชน์และวัตถุประสงค์ในการใช้งานใกล้เคียงกันจนเกิดผลต่อการตัดสินใจของผู้บริโภคในการบริโภคสินค้าหรือบริการชนิดนั้น²⁰⁷

(2) มีผลเป็นการสร้างความไม่พอใจให้แก่ผู้ประกอบการและผู้บริโภคที่อ้างว่าสินค้าที่ตนผลิตหรือบริโภคนั้นอยู่ในข่ายที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่ต่ำ ซึ่งอาจจะกระทบต่อผู้ประกอบการและผู้บริโภคสินค้าและบริการดังนี้

ประการแรก สิ้นเปลืองทรัพยากรและเกิดปัญหาในทางปฏิบัติ เนื่องจากปัญหาในการกำหนดค่าจำกัดความของสินค้าประเภทต่าง ๆ ที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่ต่างกันยังมีความไม่ชัดเจนพอ และยังคงอธิบายความหมายเหล่านั้นให้แก่ผู้ประกอบการและประชาชนทั่วไปด้วย ซึ่งอาจจะก่อให้เกิดข้อโต้แย้งหรือประเด็นที่ถกเถียงกันเป็นข้อพิพาทตามมาในอนาคต

ประการที่สอง ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราที่ต่ำจะทำให้รายได้ของรัฐลดลง ส่วนสินค้าที่ถูกจัดเก็บในอัตราที่สูงเมื่อเทียบกับการบริโภคทั้งหมดแล้วจะถือว่าเป็นสัดส่วนที่น้อยมาก รายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนนี้จึงมีไม่มาก ดังนั้นเมื่อมีการใช้อัตราภาษีที่ต่ำกับสินค้าบางประเภทซึ่งเป็นสินค้าที่ประชาชนส่วนใหญ่บริโภค และมีการใช้อัตราภาษีสูงกับสินค้าบางประเภทซึ่งประชาชนบริโภคน้อย สัดส่วนในเงินได้จากภาษีมูลค่าเพิ่มของรัฐบาลก็อาจจะลดก็เป็นได้²⁰⁸

²⁰⁶ แหล่งเดิม.

²⁰⁷ ปรีดี บุญยัง. (2533). ภาษีมูลค่าเพิ่มกับความมั่นคงทางเศรษฐกิจ. หน้า 99-100.

²⁰⁸ แหล่งเดิม. หน้า 39-40.

2.4 งานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

งานวิจัยของผู้วิจัยชิ้นนี้เป็นงานวิจัยที่ได้รับ อิทธิพลและแนวความคิดมาจากการบรรยายของ ท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์ เมื่อครั้งที่ผู้วิจัยได้ศึกษาในกระบวนวิชา กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรชั้นสูง โดยผู้วิจัยได้นำมาต่อยอดเป็นวิทยานิพนธ์ชิ้นนี้ แต่ในประเด็น หัวข้อของงานวิจัยที่ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาวิจัยนี้ ได้มีผู้วิจัยท่านอื่นได้เคยวิจัยในประเด็นที่เกี่ยวข้อง กับงานวิจัยนี้ไว้ในทางแนวความคิดของกฎหมายมหาชน คือ “การนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรา มาใช้ในประเทศไทย: ศึกษากรณีความเหมาะสมและปัญหาทางกฎหมาย” ซึ่งเป็นงานวิจัยที่ได้ ทำการนิพนธ์ขึ้น โดยคุณ พดุมวรธร รินทร์ธราศรี ซึ่งมีบทสรุปสาระสำคัญดังนี้

1. ผลกระทบของภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวในด้านเศรษฐกิจ สังคมและการเมือง

(ก) ผลกระทบด้านสังคม ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียวอาจจะมีผลให้อัตราส่วนของ ภาษีมูลค่าเพิ่มต่อจำนวนรายจ่ายคงที่ ไม่ว่าจะผู้เสียภาษีจะมีรายได้สูงหรือต่ำ แต่เนื่องจาก พฤติกรรมการบริโภคของผู้มีรายได้ในสังคมมีความแตกต่างกันทำให้ความต้องการสินค้าในการ ดำรงชีวิตย่อมต่างกันไปด้วย ผู้มีรายได้น้อยย่อมต้องการสินค้าที่จำเป็นในการดำรงชีพ แต่ผู้มีรายได้ มากอาจต้องการสินค้าอย่างอื่นที่อาจไม่จำเป็นต่อการดำรงชีพโดยตรง การกำหนดภาษีมูลค่าเพิ่ม อัตราเดียวอาจมองได้ว่าเกิดความสะดวกในการเสียภาษี

(ข) ผลกระทบด้านเศรษฐกิจ ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่ถือว่ามีความเป็นกลางต่อ ผู้ประกอบการค้า คือภาษีมูลค่าเพิ่มจะไม่เป็นภาระต่อผู้ประกอบการค้า เนื่องจากผู้ประกอบการค้า ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถนำภาษีมูลค่าเพิ่มที่เสียไปทั้งหมดจากการซื้อเข้าหักออกจาก ภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายได้ ซึ่งคนมีหน้าที่ต้องเสียและผลกระทบจะไปให้ผู้บริโภคได้ ดังนั้น การกำหนดอัตราภาษีให้สูงขึ้นจึงไม่จำเป็นต้องคำนึงถึงผู้ประกอบการมากนัก แต่ควรมองถึง ความสำคัญในการบริโภคมากกว่า นอกจากนี้ ภาษีมูลค่าเพิ่มยังมีปัญหาในการที่จะต้องปรับเพิ่ม อัตราภาษี เพราะจะต้องปรับเพิ่มพร้อมกันในคราวเดียวกับสินค้าทุกประเภท เนื่องจาก ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นต้นทุนในการผลิตสินค้าและบริการ การขึ้นภาษีย่อมส่งผลกระทบต่อระดับราคา ที่เพิ่มสูงขึ้นอย่างไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ และอาจก่อให้เกิดความชะงักงันในการบริโภค ซึ่งที่สุดแล้ว ผู้ที่ต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นกลับเป็นผู้บริโภคทั่ว ๆ ไป ซึ่งถือเป็นกลุ่มคนที่ไม่ควรต้องเสียภาษีมากขึ้น แต่อย่างใด

(ค) ผลกระทบด้านการเมือง ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวนั้นทำให้ต้องมีการกำหนด อัตราภาษีให้อยู่ในระดับกลางถึงระดับสูง เพื่อทดแทนรายรับที่รัฐจะต้องเสียไปจากการเปลี่ยนมาใช้ ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียว การกำหนดภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียวจึงยังไม่อาจทำให้รัฐ สามารถใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเครื่องมือกระตุ้นการบริโภคในสินค้าและบริการที่รัฐต้องการ

ส่งเสริม หรือใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นมาตรการป้องกันสินค้าหรือบริการที่รัฐต้องการควบคุมได้ ดังนั้น การที่รัฐจะส่งเสริมสินค้าและบริการรัฐจะกระทำโดยยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นการทำให้กิจการบางประเภทอยู่นอกขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่เนื่องจากสินค้าที่มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีมากเกินไป ทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้โดยไม่จำเป็น

2. ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราสามารถจัดผลเสียของภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวได้ ดังนี้

(ก) ด้านสังคม ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราจะส่งผลให้ผู้เสียภาษีที่มีเงินได้สูง เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่สูงกว่าผู้มีรายได้น้อย เนื่องจากผู้มีรายได้น้อยมักใช้รายได้ออกไปกับสินค้าฟุ่มเฟือย ส่วนผู้มีรายได้นั้นจะใช้รายได้ออกไปทั้งหมดในการบริโภคปัจจัยสี่ ดังนั้นถ้าได้กำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราในส่วนสิ่งที่จำเป็นในการดำรงชีวิตไว้ต่ำกว่าก็อาจเป็นการบรรเทาภาระภาษีของผู้มีรายได้น้อยได้

(ข) ด้านเศรษฐกิจ เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ก่อให้เกิดภาระต่อผู้ประกอบการค้า เนื่องจากสามารถผลักภาระภาษีให้แก่ผู้บริโภคได้ การกำหนดใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราจึงทำให้การเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อดังกล่าวนั้น ผู้ซื้อสินค้าฟุ่มเฟือยเป็นผู้รับภาระภาษีนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราจึงมีความเป็นกลางต่อผู้ประกอบการค้าอย่างแท้จริง ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวโดยทั่วไปต้องมีภาษีอื่นเป็นพิเศษเข้ามาประกอบด้วย เพื่อไม่ให้มีการบริโภคสินค้าดังกล่าวเกินความจำเป็น ซึ่งทำให้เป็นสินค้าฟุ่มเฟือยต้องเสียภาษีอื่นเพิ่มเติมอีกนั้นนอกจากจะก่อให้เกิดความยุ่งยากในการปฏิบัติแล้วยังทำให้สินค้าบางอย่างต้องเสียภาษีตามกฎหมายหลายฉบับ ซึ่งมีผลให้ผู้ประกอบการต้องรับภาระเพิ่มมากขึ้น

งานวิจัยดังกล่าว เป็นงานที่ว่าด้วยการกำหนดนโยบายการภาษีอากรและการบริหารภาษีอากร โดยมีเป้าประสงค์หลักอยู่ที่การบริหารนโยบายภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพอันส่งเสริมให้ระบบภาษีอากรโดยรวมของประเทศ โดยงานวิจัยชิ้นดังกล่าวตั้งฐานความรู้ในเรื่องอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ว่าเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียว และศึกษาถึงผลกระทบในทางด้านเศรษฐกิจของประเทศ ทางด้านสังคม และทางด้านการเมือง โดยพิจารณามุ่งเน้นไปที่รายได้ที่จะเข้าสู่รัฐและได้ศึกษากฎหมายของต่างประเทศที่มีการใช้บังคับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราถึงผลกระทบในทางด้านเศรษฐกิจของประเทศ สังคมและทางการเมือง เพื่อเปรียบเทียบหาแนวทางในการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไป โดยงานวิจัยดังกล่าวนี้ได้มีการศึกษาถึงภาษีสรรพสามิตเพื่อนำเข้ามาเป็นส่วนประกอบกับภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อสร้างหรือเพื่อเป็นเครื่องมือในการบริหารระบบภาษีทางอ้อมของรัฐบาล เพื่อให้เกิดการกระจายความเป็นธรรมในสังคม เพื่อให้เกิดการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศโดยรวม และการกระจายรายได้ของรัฐ

ในการนี้ผู้วิจัยจะพิจารณาเปรียบเทียบความแตกต่างของงานวรรณกรรมเดิมกับงานวิจัย
ชิ้นนี้ของผู้วิจัยเป็นรายประเด็นดังต่อไปนี้

1. งานวิจัยชิ้นนี้ของผู้วิจัยกับงานวิจัยที่ได้ทบทวนวรรณกรรมนี้ มีประเด็นที่
คล้ายคลึงกันคือ เป็นการศึกษาในเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราที่ใช้
บังคับในต่างประเทศ แต่อย่างไรก็ตามแนวทางในการศึกษาในรายละเอียดจะมีความแตกต่างกัน
กล่าวคือวรรณกรรมเดิมนั้นเป็นงานวิจัยในส่วนสาขากฎหมายมหาชนซึ่งเป็นการศึกษาโดยพิจารณา
ในทางสถานะและนิติสัมพันธ์ระหว่างรัฐหรือหน่วยงานของรัฐกับเอกชนหรือกับหน่วยงานของรัฐ
ด้วยกันเอง ในสถานะที่รัฐหรือหน่วยงานของรัฐมีอำนาจเหนือกว่าเอกชน แต่งานวิจัยชิ้นนี้เป็น
งานวิจัยในทางกฎหมายเอกชน ซึ่งพิจารณาในทางความสัมพันธ์ระหว่างเอกชนต่อเอกชนเป็นหลักว่า
ระหว่างบุคคลที่เป็นผู้อยู่ใต้บังคับของกฎหมายนั้น กฎหมายภาษีต้องสร้างความเป็นธรรมให้เกิดขึ้น
ระหว่างบุคคลดังกล่าว ทั้งยังต้องก่อให้เกิดความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีด้วย
ในอีกทางหนึ่ง

2. งานวิจัยชิ้นนี้ของผู้วิจัยนั้น ผู้วิจัยได้ใช้เครื่องมือในการวิจัยโดยใช้หลักความเป็นธรรม
ในการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถ (Equity of Taxation toward Ability to pay Principal)
โดยพิจารณาทั้งในความเป็นธรรมในแนวดิ่งและความเป็นธรรมในแนวนอน และเครื่องมือในการ
วิจัยอีกชิ้นหนึ่งคือ หลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency of Taxation) โดยพิจารณาทั้งความมี
ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ ซึ่งเครื่องมือในการวิจัยทั้งสองนั้น
เป็นหลักการ แนวความคิดอันเป็นพื้นฐานของกฎหมายภาษีในมุมมองของปริมณฑลของ
กฎหมายเอกชน โดยผู้วิจัยได้วางหลักการและอธิบายถึงรายละเอียดของเครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย
ดังกล่าวไว้อย่างละเอียดครบถ้วน พร้อมทั้งได้กรณีศึกษาทั้งที่เป็นข้อเท็จจริงสมมุติ คำพิพากษาศาล
ฎีกาข้อหารื้อ และหนังสือกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องเป็นรูปธรรมชัดเจน เพื่อให้ผู้อ่านได้เกิดความรู้
ความเข้าใจถึงสภาพปัญหา การวิเคราะห์วิจารณ์อันเป็นแนวความคิดหรือความเห็นของผู้วิจัย

3. ในงานวิจัยของผู้วิจัยชิ้นนี้ ผู้วิจัย ได้ทำการวิเคราะห์ ถึงข้อดี ข้อเสียของอัตรา
ภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรไทยโดยตั้งฐานที่ว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรไทยนั้นอยู่บน
ฐานของอัตราภาษีหลายอัตราโดยมีอัตรามาตรฐานและอัตราร้อยละ 0 และวิเคราะห์ข้อดี ข้อเสีย
ของภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของต่างประเทศที่มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มขึ้นจากอัตรามาตรฐานและ
อัตราศูนย์ และวิเคราะห์ถึงผลของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราศูนย์
โดยใช้เครื่องมือในการวิเคราะห์ดังกล่าวข้างต้น ทั้งผู้วิจัยจะได้ทำการศึกษาถึงผลของการเปลี่ยนแปลง
อัตราภาษีต่อผลในทางที่จะเป็นประเด็นทางการเมืองอีกต่างหาก

บทที่ 3

หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ

ช่วงตลอดระยะเวลากว่า 50 ปีที่ผ่านมา นั้น ระบบการจัดเก็บภาษีจากการบริโภคสินค้าและบริการอย่างภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ได้รับความนิยมนอย่างกว้างขวางจากบรรดาประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก มีความแพร่หลายและขยายตัวอย่างรวดเร็วมาก ซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ถือได้ว่าเป็นระบบภาษีที่สร้างรายได้ให้แก่รัฐที่นำระบบภาษีดังกล่าวไปใช้บังคับได้เป็นจำนวนมากมหาศาล อันถือเป็นภาษีที่มีความสำคัญต่อสถานะหรือสภาพในทางการคลังของทุก ๆ ประเทศไปแล้ว

ในต่างประเทศนั้น บรรดาประเทศต่าง ๆ ได้มีการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บในทุกขั้นตอนของการผลิตจนถึงขั้นตอนการขายปลีก เรียกว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มรูปแบบ¹ ใช้บังคับแก่ประเทศของตนเอง เช่น สหราชอาณาจักร ฝรั่งเศส อิตาลี เป็นต้น หรือแม้กระทั่งในทวีปเอเชียก็มีการนำระบบนี้มาใช้บังคับ เช่น จีน ญี่ปุ่น เกาหลีใต้ อินโดนีเซียหรือแม้กระทั่งประเทศไทย เป็นต้น

ในการนี้หลักการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศต่าง ๆ นั้นในทางโครงสร้างของภาษีนั้นจะมีความคล้ายคลึงกัน จะมีความแตกต่างกันบ้างก็เพียงในรายละเอียดเท่านั้น และหนึ่งในโครงสร้างของภาษีมูลค่าเพิ่มที่แต่ละประเทศมีความแตกต่างกันที่สำคัญและเป็นประเด็นหลักของงานวิจัยนี้ก็คือ อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามแต่นโยบายในการจัดเก็บภาษีของแต่ละประเทศ

ในบทนี้ผู้วิจัยจะได้ศึกษาถึง กฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย และภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราในต่างประเทศโดยจะนำเสนอ เพื่อการเปรียบเทียบกับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักร (The United Kingdom) และอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในสาธารณรัฐฝรั่งเศส

3.1 ข้อความคิดเบื้องต้นเกี่ยวกับอัตราภาษี

ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะทำการนำเสนอถึงรายละเอียดเกี่ยวกับหลักการหรือรูปแบบของอัตราภาษีในรูปแบบต่าง ๆ เพื่อประโยชน์ในการทำความเข้าใจรูปแบบของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรและอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศต่อไป

¹ สมชัย ฤชุพันธุ์ ก เล่มเดิม. หน้า 51-52.

3.1.1 ลักษณะของอัตรากำไรที่ใช้บังคับกับกำไรประเภทต่าง ๆ

3.1.1.1 อัตรากำไรอัตราเดียว

เป็นกรณีที่มีอัตรากำไรตามกฎหมายเพียงอัตราเดียวใช้บังคับกับฐานกำไรของกำไรประเภทต่าง ๆ เช่น กำไรเงินได้บุคคลธรรมดา ก็เป็นการจัดเก็บจากฐานรายได้ซึ่งถูกจัดเก็บภาษีโดยใช้อัตรากำไรเพียงอัตราเดียวใช้บังคับ โดยไม่ว่าบุคคลจะมีเงินได้มากหรือน้อยอย่างไรก็จะต้องถูกบังคับจัดเก็บกำไรเงินได้ในอัตราเดียวเท่ากัน หรือกรณีกำไรมูลค่าเพิ่มเป็นการจัดเก็บภาษีจากการบริโภคสินค้าและบริการของผู้บริโภคซึ่งถูกจัดเก็บโดยใช้อัตรากำไรตามกฎหมายเพียงอัตราเดียวใช้บังคับไม่ว่าสินค้าหรือบริการจะเป็นประเภทใดหรือมีราคาเท่าใดก็ตาม

3.1.1.2 อัตรากำไรหลายอัตรา

เป็นกรณีที่มีอัตรากำไรตามที่กฎหมายบัญญัติไว้หลายอัตราใช้บังคับกับฐานกำไรซึ่งโดยลักษณะแล้วอัตรากำไรหลายอัตรานี้จะมียุทธวิธีอยู่สองรูปแบบซึ่งใช้บังคับกับประเภทของกำไรที่แตกต่างกัน ดังนี้

1) รูปแบบที่พิจารณาถึงมูลค่าหรือจำนวนของฐานกำไร

เป็นกรณีที่ใช้อัตรากำไรในจำนวนหลายอัตราแตกต่างกันใช้บังคับกับฐานกำไรโดยให้ความสำคัญกับการแปรผันตรงกับจำนวนฐานกำไรที่เพิ่มขึ้น กล่าวคือเมื่อฐานกำไรเพิ่มขึ้นอัตรากำไรที่จะถูกใช้บังคับกับฐานกำไรก็จะเพิ่มขึ้นตามลำดับ ผู้วิจัยจะขอยกตัวอย่างเป็นตารางดังต่อไปนี้

ตารางที่ 3.1 ตารางแสดงลักษณะของอัตรากำไรหลายอัตราที่อาศัยจำนวนหรือมูลค่าของฐานกำไร

จำนวนหรือมูลค่าของฐานกำไร	อัตรากำไร
ไม่เกิน 10,000 บาท	ร้อยละ 0
เกิน 10,000 บาท แต่ไม่เกิน 100,000 บาท	ร้อยละ 3
เกิน 100,000 บาท แต่ไม่เกิน 500,000 บาท	ร้อยละ 10
เกิน 500,000 บาท แต่ไม่เกิน 1,000,000 บาท	ร้อยละ 20

2) รูปแบบที่พิจารณาถึงประเภทหรือลักษณะของฐานภาษี

เป็นกรณีที่ใช้อัตราภาษีตามกฎหมายในจำนวนหลายอัตราแตกต่างกันใช้บังคับกับฐานภาษีโดยให้ความสำคัญกับประเภทและลักษณะของฐานภาษี กล่าวคือฐานภาษีชนิดหนึ่งจะถูกใช้บังคับกับอัตราภาษีอัตราหนึ่ง และฐานภาษีอีกประเภทหนึ่งจะถูกใช้บังคับกับอัตราภาษีอีกอัตราหนึ่ง แตกต่างกันไปตามประเภทและลักษณะของฐานภาษีโดยแบ่งออกเป็นกลุ่ม ๆ ผู้วิจัยขอยกตัวอย่างเป็นตารางดังนี้

ตารางที่ 3.2 ตารางแสดงลักษณะของอัตราภาษีหลายอัตราที่อาศัยประเภทและลักษณะของฐานภาษี

ประเภทและลักษณะของฐานภาษี	อัตราภาษี
ประเภท ก.	ร้อยละ 0
ประเภท ข.	ร้อยละ 3
ประเภท ค.	ร้อยละ 7
ประเภท ง.	ร้อยละ 20

3.1.2 รูปแบบของอัตราภาษีที่ใช้บังคับกับภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรไทย

เมื่อพิจารณาตามประมวลรัษฎากรจะเห็นได้ว่า มาตรา 80 ได้กำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ใช้บังคับกับการขายสินค้า บริการและการส่งออก ไว้ในอัตราร้อยละ 10 และตามมาตรา 80/1 นั้น ได้กำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ในอัตราร้อยละ 0 ใช้บังคับแก่กิจการบางประเภท ซึ่งเป็นกิจการที่เป็นการส่งออกสินค้าไปยังต่างประเทศหรือการขายสินค้าให้แก่สถานทูต เป็นต้น ซึ่งไม่มีความเกี่ยวข้องกับสินค้าและบริการที่มีการซื้อขายอันจะส่งผลกระทบต่อผู้บริโภคภายในประเทศ

ดังนั้น จึงมีข้อที่สามารถพิจารณาได้ 2 ประการ คือ

ประการแรก อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรนั้น มีรูปแบบอัตราภาษีที่ให้ความสำคัญกับประเภทและลักษณะของฐานภาษีในการใช้อัตราภาษีบังคับ กล่าวคือ ฐานภาษีชนิดหนึ่งจะถูกใช้บังคับกับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราหนึ่ง และฐานภาษีอีกประเภทหนึ่งจะถูกใช้บังคับกับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอีกอัตราหนึ่ง

ประการที่สอง สินค้าประเภทหนึ่งนั้น หากมีการซื้อขายกันภายในราชอาณาจักรหากมิได้อยู่ภายใต้ขอบเขตของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะถูกบังคับจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 80 ซึ่งจะต้องถูกจัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 10 (ซึ่งมีพระราชกฤษฎีกาลดลงมาเป็นร้อยละ 7

ตามที่ได้ออกมาแล้ว) แต่ในขณะที่เดียวกันหากสินค้าดังกล่าวได้ถูกขายไปยังต่างประเทศโดยการส่งออกสินค้าดังกล่าว ก็จะถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ดังนั้นระบบอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรไทยตามประมวลรัษฎากรนั้น จึงเป็นระบบมีอัตราภาษีหลายอัตราใช้บังคับกับฐานภาษีการบริโภคและการส่งออก

3.2 หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรในราชอาณาจักรไทย

ตามที่คุณวิจัยได้ศึกษาในหัวข้อที่ 2.4 ข้างต้นมาแล้วว่าเนื่องจากภาษีการค้าที่ใช้บังคับอยู่ในขณะนั้นมีข้อบกพร่องหลายประการ ดังนั้นในปี พ.ศ. 2530 จึงได้มีการริเริ่มนำแนวคิดเกี่ยวกับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับแทนภาษีการค้า เนื่องจากเล็งเห็นได้ว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นสามารถขจัดความซ้ำซ้อนของภาระภาษีซึ่งอยู่ในภาษีการค้าลงได้ ดังนั้น ในปี พ.ศ. 2531 รัฐบาลจึงได้นำร่างกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มเสนอขออนุมัติต่อรัฐสภา และได้นำออกบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2535 ซึ่งนับเป็นการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างการจัดเก็บภาษีครั้งสำคัญ และยังใช้บังคับถึงปัจจุบัน ซึ่งในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะได้ทำการศึกษาถึงตัวบทกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยในปัจจุบัน โดยจะศึกษาเรียงลำดับไปตามโครงสร้างดังนี้ (1) กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (2) กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (3) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (4) ฐานภาษี (5) อัตราภาษี (6) การคำนวณและวิธีเสียภาษีตามลำดับ โดยผู้วิจัยจะกล่าวเน้นหนักไปที่หัวข้อที่ (2) และ (5) เนื่องจากเป็นประเด็นหลักในงานวิจัยชิ้นนี้

3.2.1 กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดประเภทแห่งกิจการที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ 3 ประเภทกิจการ คือ กิจการขายสินค้าในราชอาณาจักร กิจการให้บริการสินค้าในราชอาณาจักร และการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศมาในราชอาณาจักร² ซึ่งจะกล่าวโดยละเอียดดังนี้

3.2.1.1 การขายสินค้าในราชอาณาจักร

คำว่า “สินค้า” นั้นตามประมวลรัษฎากรมาตรา 77/1 (9) ได้ให้คำจำกัดความไว้ว่า “สินค้า หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ ไม่ว่าจะมิใช่เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และยังหมายความรวมถึงของทุกชนิดที่นำเข้าด้วย” ดังนั้นสิ่งที่จะต้องถือเป็นสินค้าจะต้องมีองค์ประกอบ สองประการคือ ประการแรก ต้องเป็นทรัพย์สินที่มีรูปร่าง

² ชัยสิทธิ์ ตราจรรยา. เล่มเดิม. หน้า 626.

หรือไม่มีรูปร่าง และประการที่สองคือ สิ่งของนั้นจะต้องมีราคาประเมินมูลค่าได้และมีการครอบครองซึ่งจะทำให้มีการขายได้³

คำว่า “ขาย” ประมวลรัษฎากรมาตรา 77/1 (8) นั้นได้ให้คำนิยามไว้ว่า “ขาย หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมิใช่ประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ก็ตาม และให้หมายความรวมถึง

(ก) สัญญาให้เช่าซื้อสินค้า สัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อ เมื่อได้ส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อแล้ว หรือสัญญาจะขายสินค้าที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

(ข) ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนเพื่อขาย

(ค) ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร

(ง) นำสินค้าไปใช้ไม่ว่าประการใด ๆ เว้นแต่การนำสินค้าไปใช้เพื่อการประกอบกิจการของตนเองโดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

(จ) มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุปฏิบัติตามมาตรา 87 (3) หรือมาตรา 87 วรรคสอง

(ฉ) มีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่มีผู้ประกอบการมิได้ใช้ในการประกอบกิจการ วันเลิกประกอบกิจการแต่ไม่รวมถึงสินค้าคงเหลือ และหรือทรัพย์สินดังกล่าวของผู้ประกอบการซึ่งได้ควบเข้ากันหรือได้โอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ทั้งนี้ผู้ประกอบการใหม่อันได้ควบเข้ากันหรือผู้รับโอนกิจการต้องอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3

(ช) กรณีอื่นตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง”

ซึ่งในปัจจุบันได้มีกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในมาตรา 77/1 (8) (ง) และมาตรา 77/1(8) (ช) ดังจะกล่าวต่อไปนี้

1. ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 1) เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการนำสินค้าไปใช้เพื่อการประกอบกิจการของตนเองโดยตรง ตามมาตรา 77/1 (8) (ง) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีหลักเกณฑ์ดังนี้

“ผู้ประกอบการจดทะเบียนนำสินค้านั้นไปใช้ในการผลิตสินค้าการให้บริการ การบริหารงานของกิจการ หรือเพื่อประโยชน์ของทรัพย์สินที่มีใช้ในการประกอบกิจการของตนเอง ทั้งนี้ ต้องเป็นการใช้ในกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และมีเงื่อนไขว่าต้องมีצרยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คนตามกฎหมายว่าด้วยพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิตและ

³ วิชัย โถสุวรรณจินดา. (2539). *ภาษีมูลค่าเพิ่มฉบับสมบูรณ์*. หน้า 21.

สินค้าหรือบริการที่เกี่ยวข้องกับรถยนต์ดังกล่าว แต่ไม่รวมถึงการนำรถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ไปไว้ในสถานแสดงรถยนต์เพื่อขาย”⁴

2. กฎกระทรวงฉบับที่ 188 พุทธศักราช 2534 ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยกรณีอื่นที่ถือว่าเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1 (8) (ซ) แห่งประมวลรัษฎากร มีหลักเกณฑ์ดังนี้

“โดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ได้ออกกฎกระทรวงฉบับที่ 188 พ.ศ. 2534 ให้ถือว่าการณื่อดังต่อไปนี้ เป็นการขายตามมาตรา 77/1 (8) (ซ) แห่งประมวลรัษฎากร

1) ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับแจ้งคำสั่งถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/10 แห่งประมวลรัษฎากร มีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการมีไว้ในประกอบการกิจการ ณ วันที่ได้รับแจ้งคำสั่งถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

2) ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับแจ้งการเพิกถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/17 แห่งประมวลรัษฎากร มีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการมีไว้ในประกอบการกิจการ ณ วันที่ได้รับแจ้งการเพิกถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม”⁵

จากบทนิยามศัพท์ตามมาตรา 77/1 (8) ดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่า คำว่า “ขาย” นั้น มีความหมายกว้างกว่าคำว่า ขาย ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เพราะคำว่า ขาย ตามมาตรา 77/1 (8) นอกจากจะหมายถึงการขายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้วยังหมายความถึงการให้ด้วย การให้จึงถือได้ว่าเป็นการขายอย่างหนึ่งที่จะต้องนำมูลค่าของสินค้าที่มีการให้มาคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย เช่น ห้างสรรพสินค้าแจกของรางวัลเพื่อส่งเสริมการขายแก่ลูกค้าที่โชคดี กรณีเช่นนี้ถือว่าห้างสรรพสินค้าได้ขายของรางวัลนั้นแก่ลูกค้า จึงต้องนำมูลค่าของรางวัลมาคำนวณเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย⁶ เป็นต้น

ท่านอาจารย์ ไพจิตร โรจนวนิช ได้กล่าวว่า “คำว่า ขาย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (8) หมายถึง การเปลี่ยนมือของสินค้าจากบุคคลหนึ่งไปยังอีกบุคคลหนึ่ง ไม่ว่าจะเปลี่ยนมือของสินค้าจะเป็นไปในลักษณะใดก็ตาม”⁷

⁴ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 1) เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการนำสินค้าไปใช้เพื่อการประกอบกิจการของตนเองโดยตรง ตามมาตรา 77/1 (8) (ง) แห่งประมวลรัษฎากร. สืบค้นเมื่อ 9 กรกฎาคม 2556, จาก <http://www.rd.go.th/publish/3420.0.html>.

⁵ กฎกระทรวงฉบับที่ 188 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยกรณีอื่นที่ถือว่าเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1 (8) (ซ) แห่งประมวลรัษฎากร. สืบค้นเมื่อ 9 กรกฎาคม 2556, จาก <http://www.rd.go.th/publish/2482.0.html>.

⁶ ชัยสิทธิ์ ตราธรรม. เล่มเดิม. หน้า 626-627.

⁷ ไพจิตร โรจนวนิช ข (2541). *ภาษีสรรพากร*. หน้า 3-004.

3.2.1.2 การให้บริการในราชอาณาจักร

คำว่า “บริการ” นั้นประมวลรัษฎากรมาตรา 77/1 (10) ได้ให้บทนิยามศัพท์ว่า “บริการ หมายความว่า การกระทำใด ๆ อันหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้าและให้หมายความรวมถึง การใช้บริการของตนเองไม่ว่าประการใด ๆ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึง

(ก) การใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรง ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

(ข) การนำเงินไปหาประโยชน์โดยการฝากธนาคาร ซื้อพันธบัตร หรือหลักทรัพย์

(ค) การกระทำตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง”

ซึ่งในปัจจุบันได้มีกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในมาตรา 77/1 (10) (ก) คือ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 2) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรงซึ่งมีหลักว่า “ต้องเป็นกรณีที่ผู้ประกอบจดทะเบียนนำบริการหรือสินค้าไปใช้ในการผลิตสินค้า การให้บริการ การบริหารงานของกิจการหรือเพื่อประโยชน์ของทรัพย์สินที่มีไว้ในการประกอบกิจการให้บริการของตน ซึ่งต้องมีใช้เพื่อการรับรองหรือเพื่อการอื่นอันมีลักษณะทำนองเดียวกัน หรือบริการที่นำไปใช้กับรถยนต์นั่ง และรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ตามกฎหมายว่าด้วย พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตทั้งนี้ต้องเป็นการใช้ในกิจการที่อยู่ในข้อบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม”⁸

จากบทนิยามศัพท์ ความหมายของคำว่า “การให้บริการ” นั้น จะมีความหมายค่อนข้างที่จะกว้าง กล่าวคือ การดำเนินกิจกรรมใดที่มีใช้การขายสินค้า ก็จะถือว่าเป็นการให้บริการ เช่น สัญญาจ้างทำของตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ สัญญาตัวแทนนายหน้า สัญญารับขน เป็นต้น

ในการนี้ มีข้อสังเกตว่า การใช้บริการของตนเองไม่ว่าประการใด ๆ ตามกฎหมายแล้ว โดยหลักย่อมถือเป็นการให้บริการด้วย เว้นเสียแต่ การใช้บริการตนเองตามข้อยกเว้น (ก) หรือ (ข) หรือ (ค) ของมาตรา 77/1 (10) ที่ไม่ถือว่าเป็นการให้บริการ ในอันจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย

⁸ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 2) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรง ตามมาตรา 77/1 (10) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร. สืบค้นเมื่อ 12 กรกฎาคม 2556, จาก <http://www.rd.go.th/publish/3419.0.html>

3.2.1.3 การนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศมาในราชอาณาจักร

คำว่า “นำเข้า” ประมวลรัษฎากรมาตรา 77/1 (10) ได้ให้บทนิยามศัพท์ว่า คือ “การนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร และให้หมายความรวมถึง การนำสินค้าที่ต้องเสียภาษีอากรขาเข้าหรือที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ออกจากเขตปลอดอากรส่งออกโดยมิใช่เพื่อการส่งออกด้วย”

ดังนั้น จะเห็นได้ว่า การนำเข้านั้นมีความความหมาย 2 ประการ กล่าวคือ ประการแรก หมายความว่า การนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร ประการที่สอง หมายความว่า การนำสินค้าออกจากเขตปลอดอากรส่งออกเข้ามาในประเทศโดยมิใช่เพื่อการส่งออก⁹

ในเรื่องการนำเข้าตามมาตรา 77/1 (10) นี้ มีข้อสังเกต คือ ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 77/1 (11) ได้ให้คำนิยามของคำว่า “ผู้นำเข้า” ไว้ หมายความว่า ผู้ประกอบการหรือนุคคลอื่นซึ่งนำเข้าการนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรนั้น ดังนั้นไม่ว่าจะเป็นการนำเข้าโดยผู้นำเข้าเป็นผู้ประกอบการหรือไม่ก็ตาม ก็จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน

กรณีดังกล่าวจึงมีความแตกต่างกับการขายสินค้าและการให้บริการที่ผู้ขายสินค้าหรือให้บริการจะต้องเป็นผู้ประกอบการ จึงจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งหากไม่ใช่การขายสินค้าหรือให้บริการโดยผู้ประกอบการเสียแล้ว ก็ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม¹⁰

3.2.2 กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

กิจการบางประเภท แม้จะมีลักษณะเป็นการขายสินค้า ให้บริการหรือเป็นการนำสินค้าเข้าในราชอาณาจักรก็ตาม แต่ประมวลรัษฎากรก็บัญญัติให้ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แล้วแต่กรณี ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะขอแยกศึกษาเป็นสองประเด็น คือ ประเด็นแรก กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ประเด็นที่สอง กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังจะกล่าวต่อไปนี้

3.2.2.1 กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 77/3 บัญญัติว่า “นอกจากกรณีตามมาตรา 91/4 กิจการใดที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 หรือได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/3 ย่อมไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวด 4 นี้” ดังนั้นจะเห็นได้ว่ามีกลุ่มของกิจการอยู่สองประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ

⁹ วิชัย โสสุวรรณจินดา. เล่มเดิม. หน้า 22.

¹⁰ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม. เล่มเดิม. หน้า 637.

1) กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 กล่าวคือ
ประมวลรัษฎากรมาตรา 91/2 บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 91/4 การประกอบกิจการ
ดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักรให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามบทบัญญัติในหมวดนี้

- (1) การธนาคารตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือกฎหมายเฉพาะ
 - (2) การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมาย
ว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์
 - (3) การรับประกันชีวิตตามกฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิต
 - (4) การรับจํานำตามกฎหมายว่าด้วยโรงรับจํานำ
 - (5) การประกอบกิจการโดยปกติเกี่ยวธนาคารพาณิชย์ เช่น การให้กู้ยืมเงินค้ำประกัน
แลกเปลี่ยนเงินตรา ออก ซื่อ หรือขายตัวเงิน หรือรับส่งเงินไปต่างประเทศด้วยวิธีต่าง ๆ
 - (6) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้ำหรือหากำไร ไม่ว่าจะอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้อมา
โดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขตามที่กำหนดโดย
พระราชกฤษฎีกา
 - (7) การขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยใน
ตลาดหลักทรัพย์
 - (8) การประกอบกิจการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา
- กิจการทั้งหลายเหล่านี้เป็นกิจการที่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะซึ่งมาตรา
77/3 นั้นบัญญัติให้ไม่ต้องอยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

2) กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/3 กล่าวคือ
ประมวลรัษฎากรมาตรา 91/3 บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับกิจการ
ดังต่อไปนี้

- (1) กิจการของธนาคารแห่งประเทศไทย ธนาคารออมสิน ธนาคารอาคารสงเคราะห์
และธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร
- (2) กิจการของบรรษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย
- (3) กิจการของสหกรณ์ออมทรัพย์ เฉพาะการให้กู้ยืมแก่สมาชิกหรือแก่สหกรณ์
ออมทรัพย์อื่น
- (4) กิจการของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ
- (5) กิจการของการเคหะแห่งชาติ เฉพาะการขายหรือให้เช่าซื้ออสังหาริมทรัพย์
- (6) กิจการรับจํานำของกระทรวง ทบวง กรม และราชการส่วนท้องถิ่น
- (7) กิจการอื่นตามมาตรา 91/2 ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา”

ทั้งนี้ ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 77/3 นั้น ให้ถือว่ากิจการตามมาตรา 91/4 เป็นข้อยกเว้น ที่เป็นกิจการที่แม้จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ แต่ก็มิได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างกิจการตามมาตรา 91/2 และมาตรา 91/3 ซึ่งประมวลรัษฎากรมาตรา 91/4 บัญญัติว่า “กิจการเฉพาะอย่างของกิจการตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 91/2 ดังต่อไปนี้ ให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวด 4

(1) กิจการเฉพาะอย่างที่มีใช้กิจการที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจการตามมาตรา 91/2

(2) กิจการเฉพาะอย่างที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจการตามมาตรา 91/2 ซึ่งพระราชกฤษฎีกากำหนดให้เป็นกิจการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม”

ซึ่งพระราชกฤษฎีกากำหนดให้เป็นกิจการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งมีอยู่ 7 ประเภท คือ การให้บริการเช่าสังหาริมทรัพย์ การให้บริการใช้บัตรเครดิตหรือในลักษณะทำนองเดียวกัน การให้บริการที่ปรึกษาทางธุรกิจ การให้เช่าซื้อทรัพย์สิน การให้บริการนายหน้าและตัวแทนซื้อขายหลักทรัพย์ การให้บริการจัดจำหน่ายหลักทรัพย์ หรือการให้บริการอื่นที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจการตามมาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากรและไม่มีฐานภาษีตามมาตรา 91/5 แห่งประมวลรัษฎากร¹¹

3.2.2.2 กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้กิจการบางประเภทซึ่ง โดยหลักต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ได้รับการยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งได้กำหนดไว้ในมาตรา 81 และมาตรา 81/1 และทั้งนี้ยังมีกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชกฤษฎีกาอีกด้วย ซึ่งจะแยกอธิบายดังนี้

1) กิจการที่ได้รับการยกเว้นตามประมวลรัษฎากร ซึ่งมี 2 กรณี

กรณีแรก ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 81 ซึ่งบัญญัติว่า “ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(1) การขายสินค้าที่มีใช้การส่งออก หรือการให้บริการ ดังต่อไปนี้

(ก) การขายพืชผลทางการเกษตร ไม่ว่าจะเป็นลำต้น กิ่ง ใบ เปลือก หน่อ ราก เหง้า ดอก หัว ฝัก เมล็ด หรือส่วนอื่น ๆ ของพืช และวัตถุดิบที่ได้จากพืช ทั้งนี้ ที่อยู่ในสภาพสดหรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่งด้วยการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็งหรือด้วยการจัดทำ หรือปรุงแต่งโดยวิธีการอื่น หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสีย เพื่อการขายปลีกหรือขายส่ง ด้วยวิธีการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง ทำให้แห้ง บด ทำให้เป็นชิ้น หรือด้วยวิธีอื่น ข้าวสาร หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการสีข้าว แต่ไม่รวมถึงไม้ซุง ฝืน หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการเลื่อยไม้ หรือ

¹¹ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดกิจการเฉพาะอย่างที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะให้เป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 246) พ.ศ. 2543 มาตรา 3. สืบค้นเมื่อ 12 กรกฎาคม 2556, จาก <http://www.rd.go.th/publish/2378.0.html>.

ผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรมตามลักษณะ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ข) การขายสัตว์ ไม่ว่าจะมีชีวิตหรือไม่มีชีวิต และในกรณีสัตว์ไม่มีชีวิตไม่ว่าจะเป็นเนื้อ ส่วนต่าง ๆ ของสัตว์ ไข่ นํ้านม และวัตถุพลอยได้จากสัตว์ ทั้งนี้ ที่อยู่ในสภาพสดหรือรักษา สภาพไว้เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่งด้วยการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็งหรือด้วยการ จัดทำหรือปรุงแต่งโดยวิธีการอื่น หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสีย เพื่อการขายปลีกหรือขายส่งด้วย วิธีการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง ทำให้แข็ง บด ทำให้เป็นชิ้นหรือด้วยวิธีอื่น แต่ไม่รวมถึงผลิตภัณฑ์ อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรมตามลักษณะและเงื่อนไขที่อธิบดี กำหนด

(ค) การขายปุ๋ย

(ง) การขายปลาป่น อาหารสัตว์

(จ) การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ เพื่อบำรุง รักษา ป้องกัน ทำลาย หรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์

(ฉ) การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน

(ช) การให้บริการการศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาตามกฎหมายว่าด้วย สถาบันอุดมศึกษาเอกชน หรือโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน

(ซ) การให้บริการที่เป็นงานทางศิลปะและวัฒนธรรมในสาขา และลักษณะการ ประกอบกิจการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุบัญญัติรัฐมนตรี

(ฌ) การให้บริการการประกอบโรคศิลปะ การสอบบัญชี การว่าความหรือการ ประกอบวิชาชีพอิสระอื่นตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุบัญญัติรัฐมนตรี ทั้งนี้ เฉพาะวิชาชีพอิสระที่มี กฎหมายควบคุมการประกอบวิชาชีพอิสระนั้น

(ญ) การให้บริการรักษาพยาบาลของสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วย สถานพยาบาล

(ฎ) การให้บริการวิจัย หรือการให้บริการทางวิชาการ ทั้งนี้ ในสาขาและลักษณะ การประกอบกิจการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุบัญญัติรัฐมนตรี

(ฏ) การให้บริการห้องสมุด พิพิธภัณฑ์ สวนสัตว์

(ฐ) การให้บริการตามสัญญาจ้างแรงงาน

(ฑ) การให้บริการจัดแข่งขันกีฬาสมัครเล่น

(ฒ) การให้บริการของนักแสดงสาธารณะ ทั้งนี้ เฉพาะบริการในสาขาและลักษณะ การประกอบกิจการตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุบัญญัติรัฐมนตรี

(ฉ) การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักร

(ค) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศซึ่งมิใช่เป็นการขนส่งโดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเล

(ค) การให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์

(ง) การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้ไม่รวมถึงบริการที่เป็น การพาณิชย์ของราชการส่วนท้องถิ่น หรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ไม่ว่าจะเป็นกิจการ สาธารณูปโภคหรือไม่ก็ตาม

(ท) การขายสินค้าหรือการให้บริการของกระทรวง ทบวง กรม ซึ่งส่งรายรับทั้งสิ้น ให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่าย

(ธ) การขายสินค้าหรือการให้บริการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนาหรือการสาธารณ กุศลภายในประเทศ ซึ่งไม่นำผลกำไรไปจ่ายในทางอื่น

(ณ) การขายสินค้าหรือการให้บริการตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

(2) การนำเข้าสินค้าดังต่อไปนี้

(ก) สินค้าตาม (1) (ก) ถึง (ฉ)

(ข) สินค้าจากต่างประเทศที่นำเข้าไปในเขตปลอดอากร ทั้งนี้เฉพาะสินค้าที่ได้รับ ยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น

(ค) สินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมาย ว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

(ง) สินค้าซึ่งนำเข้าและอยู่ในอารักขาของศุลกากร แล้วได้ส่งกลับออกไป ต่างประเทศ โดยได้คืนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

(3) การส่งออกสินค้าหรือบริการของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/16”

กรณีที่สอง ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 81/1 ซึ่งบัญญัติว่า “ผู้ประกอบการซึ่งประกอบ กิจการขายสินค้าหรือให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และกิจการดังกล่าวมีมูลค่าของ ฐานภาษีไม่เกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม”

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรมาตรา 81/1 ว่าด้วยการกำหนด มูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 432) มาตรา 4 คือ

“กิจการบางประเภทแม้จะมีได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 แต่ก็อาจได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81/1 ได้ ซึ่งก็คือ กิจการที่มีรายรับไม่เกินปีละ 1,800,000บาท”¹²

2) กิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชกฤษฎีกา

กรณีนี้เป็นกรณีที่กิจการขายสินค้า ให้บริการหรือการนำเข้าใด ๆ ที่โดยปกติอยู่ในหลักเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ได้มีพระราชกฤษฎีกาซึ่งออกตามความในมาตรา 3(1) แห่งประมวลรัษฎากร ยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น การนำเข้าสินค้าของสถานศึกษาของรัฐ สถานศึกษาของเอกชนที่จัดการศึกษาในระบบตามกฎหมายว่าด้วยการศึกษาแห่งชาติ หน่วยงานที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่และวัตถุประสงค์เพื่อการศึกษาและการวิจัยอันเป็นประโยชน์ต่อการศึกษาและสมาคมและมูลนิธิที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการวิจัยทางการศึกษา ซึ่งได้รับการรับรองจากกระทรวงศึกษาธิการ¹³ เป็นต้น

3.2.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดตัวผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้หลัก ๆ 2 กรณีดังนี้

1) ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 82 กำหนดถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้สองประเภทซึ่งบัญญัติว่า “ให้บุคคลดังต่อไปนี้ เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติในหมวดนี้

- (1) ผู้ประกอบการ
- (2) ผู้นำเข้า”

ตามมาตราดังกล่าวจะเห็นได้ว่าผู้ที่มีหน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82 นั้นจะมีอยู่สองประเภท กล่าวคือ

ประเภทแรก “ผู้ประกอบการ” หมายถึง บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่¹⁴ ดังนั้น ผู้ประกอบการจึงได้แก่ ผู้ผลิต ผู้นำเข้า ผู้ส่งออก ผู้ขายส่ง ผู้ขายปลีก ซึ่งซื้อขายสินค้าในทางธุรกิจวิชาชีพ และรวมถึงผู้ให้บริการในทางธุรกิจวิชาชีพด้วย เช่น สถาปนิกรับออกแบบอาคาร ที่ปรึกษากฎหมาย ผู้สอบบัญชี เป็นต้น¹⁵

¹² พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548 มาตรา 4. สืบค้นเมื่อ 12 กรกฎาคม 2556, จาก <http://www.rd.go.th/publish/22646.0.html>.

¹³ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 422) พ.ศ. 2547, มาตรา 3. สืบค้นเมื่อ 12 กรกฎาคม 2556, จาก <http://www.rd.go.th/publish/21795.0.html>.

¹⁴ ประมวลรัษฎากรมาตรา 77/1 (5).

¹⁵ สมคิด บางโม. เล่มเดิม. หน้า 253.

ซึ่งจะเห็นได้ว่า ผู้ประกอบการที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะต้องเป็นบุคคลผู้ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจวิชาชีพ หากไม่ได้ประกอบกิจการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพเสียแล้วจะไม่ถือเป็นผู้ประกอบการ 'ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด'¹⁶

คำว่า ผู้ประกอบการ นั้น ตามมาตรา 77/1 (5) นั้น ใช้ถ้อยคำว่า "บุคคล" ซึ่งตามมาตรา 77/1 (1) ให้ความหมายไว้ว่า หมายถึง บุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลหรือนิติบุคคล มีข้อสังเกตว่า ผู้ที่จะต้องเสียภาษีในกรณีนิติบุคคลนั้น ไม่จำกัดเฉพาะนิติบุคคลที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเท่านั้น แต่หมายความถึงนิติบุคคลทุกประเภทที่ต้องอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหากว่านิติบุคคลนั้นเป็นผู้ประกอบการ¹⁷

ประเภทที่สอง "ผู้นำเข้า" คือ ผู้นำเข้ามาซึ่งสินค้าไม่ว่าจะนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อการใด ๆ ในทางธุรกิจหรือไม่ใช่ในทางธุรกิจต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยกรมศุลกากรมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากร¹⁸

2) ผู้ที่กฎหมายกำหนดให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 82/1 ซึ่งมี 5 ประเภทดังนี้

ประเภทแรก ในกรณีที่ผู้ประกอบการอยู่นอกราชอาณาจักร และได้ขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นปกติธุระโดยมีตัวแทนอยู่ในราชอาณาจักร ได้แก่ ตัวแทนดังกล่าว

ประเภทที่สอง ในกรณีการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 (5) ถ้าภายหลังได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าหรือโอนสิทธิในบริการนั้น ไปให้กับบุคคลที่มีชื่อองค์กรสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล ได้แก่ ผู้รับโอนสินค้าหรือผู้รับโอนสิทธิในบริการดังกล่าว

ประเภทที่สาม ในกรณีสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับการยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (2) (ค) ถ้าภายหลังสินค้านั้นต้องเสียอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ได้แก่

(ก) ผู้ที่มีความรับผิดชอบตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

(ข) ผู้รับโอนสินค้า ถ้ามีการโอนสินค้านั้นดังกล่าว

ประเภทที่สี่ ในกรณีที่มีการควบเข้ากัน ได้แก่ผู้ที่ควบเข้ากันและผู้ประกอบการใหม่

ประเภทที่ห้า ในกรณีโอนกิจการ ได้แก่ผู้โอนและผู้รับโอน

¹⁶ ชัยสิทธิ์ ตรีธรรม. เล่มเดิม หน้า 645.

¹⁷ คลยลักษณ์ ตรีธรรม. (2555). หลักกฎหมายภาษีอากร *The Principles of Tax Law*. หน้า 274.

¹⁸ สมคิด บางโม. เล่มเดิม. หน้า 254.

3.2.4 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่าภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นระบบภาษีที่จัดเก็บจากฐานการใช้จ่ายหรือฐานการบริโภคสินค้าหรือบริการ แต่ปัญหาที่จะต้องพิจารณาก็คือ ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการนั้น มีความหมายเป็นเช่นใดและกินความมากน้อยแค่ไหนเพียงไร

ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ และให้รวมถึงภาษีสรรพสามิตด้วยในกรณีที่สินค้าหรือบริการดังกล่าวอยู่ในขอบข่ายที่จำต้องเสียภาษีสรรพสามิตด้วย¹⁹

ซึ่งมูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการหรือที่เรียกว่ามูลค่าของฐานภาษีนั้น หมายความว่า เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการหรือประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคำนวณเป็นเงินได้²⁰

อย่างไรก็ตาม เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการหรือประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคำนวณเป็นเงินได้ บางอย่างหรือบางประเภทกฎหมายมิให้นำมาเป็นมูลค่าของฐานภาษี ตามที่ประมวลรัษฎากรมาตรา 79 วรรค 3 บัญญัติไว้ดังนี้

“มูลค่าของฐานภาษีไม่ให้รวมถึง

(1) ส่วนลดหรือส่วนลดหย่อน ที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ลดให้ในขณะขายสินค้าหรือให้บริการและได้หักส่วนลดหรือส่วนลดหย่อนดังกล่าวออกจากราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการ โดยได้แสดงให้เห็นไว้ชัดเจนว่าได้มีการหักส่วนลดหรือส่วนลดหย่อนไว้ในใบกำกับภาษีในแต่ละครั้งที่ออกแล้ว ทั้งนี้ เว้นแต่ส่วนลดหรือส่วนลดหย่อนในการขายสินค้า หรือให้บริการของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีอย่างย่อตามมาตรา 86/6 หรือมาตรา 86/7 ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะไม่แสดงส่วนลดหรือส่วนลดหย่อนดังกล่าว ให้เห็นชัดเจนไว้ในใบกำกับภาษีอย่างย่อก็ได้

(2) ค่าชดเชยหรือเงินอุดหนุนตามที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

(3) ภาษีขาย

(4) ค่าตอบแทนที่มีลักษณะและเงื่อนไขตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง”

อธิบดีกรมสรรพากรได้ออก ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 40) เรื่อง กำหนดลักษณะและเงื่อนไขค่าตอบแทนที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณมูลค่า

¹⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 79 วรรคหนึ่ง.

²⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 79 วรรคสอง.

ของฐานภาษี ตามความในมาตรา 79 (4) โดยให้ค่าตอบแทนที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้า หรือการให้บริการบางประเภท ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษี ซึ่งมีทั้งหมด 20 ประเภท โดยผู้วิจัยจะไม่ขอกล่าวลงลึกถึงรายละเอียดในส่วนนี้

3.2.5 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในการกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยนั้น ตั้งแต่แรกเริ่มที่เปลี่ยนผ่านจากระบบภาษีการค้ามาเป็นระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ประเทศไทยได้กำหนดให้มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม 2 อัตราคือ คือ มีอัตรามาตรฐาน (Standard Rate) และอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80 และมาตรา 80/1 แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่มีอัตราต่ำ (Reduced Rate) หรืออัตราที่เพิ่มขึ้น (Increased Rate) อย่างประเทศในกลุ่มยุโรป โดยในประเทศไทยมีการกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ดังนี้

3.2.5.1 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 10

ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการขายสินค้า การให้บริการและการนำเข้านั้น กฎหมายกำหนดให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ 10 ในการคำนวณภาษี ซึ่งกฎหมายก็ได้เปิดช่องให้ลดอัตราภาษีลงได้โดยวิธีการตราเป็นพระราชกฤษฎีกา แต่มีเงื่อนไขว่าต้องกำหนดอัตราภาษีให้เป็นอัตราเดียวกันสำหรับการขายสินค้า การให้บริการและการนำเข้าทุกกรณี²¹

ในช่วงระยะเวลาตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2542 ถึงวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2553 ได้มีการตราพระราชกฤษฎีกาหลายฉบับให้ลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บจากการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าให้เหลือเพียงอัตราร้อยละ 7 เท่านั้น เพื่อกระตุ้นการบริโภคและระบบเศรษฐกิจ

โดยในปัจจุบันเมื่อวันที่ 7 สิงหาคม พ.ศ. 2555 คณะรัฐมนตรีได้มีมติเห็นชอบตามข้อเสนอของกระทรวงการคลังเกี่ยวกับมาตรการขยายเวลาการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจากอัตราร้อยละ 10 (รวมภาษีท้องถิ่น) ให้คงเหลือจัดเก็บในอัตราร้อยละ 7 (รวมภาษีท้องถิ่น) ซึ่งจะสิ้นสุดลงวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2557 โดยการขยายเวลาการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไปอีกเป็นระยะเวลา 2 ปี เพื่อกระตุ้นให้มีการขยายตัวในด้านกำลังซื้อของประชาชน ในด้านการใช้จ่ายและการลงทุนของภาคเอกชน ซึ่งมีส่วนสำคัญต่อการฟื้นตัวทางเศรษฐกิจของประเทศ²²

ดังนั้นจะเห็นได้ว่า ในปัจจุบันประเทศไทยนั้นได้ใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 แก่การขายสินค้า การให้บริการและการนำเข้าทุกประเภท อันเป็นอัตรามาตรฐานใช้บังคับ

²¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 80.

²² สำนักวิชาการแผนภาษี กรมสรรพากรกระทรวงการคลัง. (ม.ป.ป.). มาตรการขยายเวลาการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม. สืบค้นเมื่อ 14 กรกฎาคม 2556, จาก <http://www.thaigov.go.th/th>.

แก่ทุกกิจกรรมทางเศรษฐกิจ (ที่อยู่นอกขอบเขตอัตราร้อยละ 0 ดังที่จะกล่าวต่อไป) บนฐานบริโภคของประชาชนในประเทศ

3.2.5.2 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0

ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้การประกอบกิจการบางอย่างบางประเภทต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ซึ่งกรณีเช่นนี้จะมีความแตกต่างกับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งผู้วิจัยจะกล่าวต่อไป ซึ่งกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ซึ่งประมวลรัษฎากรบัญญัติดังนี้

มาตรา 80/1 ให้ใช้อัตราร้อยละ 0 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(1) การส่งออกสินค้าที่มีใช้การส่งออกสินค้าซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (3)

(2) การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศตามประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศให้รวมถึง การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร เพื่อใช้ผลิตสินค้าในเขตปลอดอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อส่งออก และการให้บริการที่กระทำในเขตอุตสาหกรรมส่งออก เพื่อใช้ผลิตสินค้าเพื่อส่งออกด้วย

(3) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยาน หรือเรือเดินทะเลที่กระทำโดยผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคล

(4) การขายสินค้าหรือการให้บริการกับกระทรวง ทบวง กรม ราชการส่วนท้องถิ่น หรือรัฐวิสาหกิจตามโครงการเงินกู้หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(5) การขายสินค้าหรือ การให้บริการกับองค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล ทั้งนี้ เฉพาะการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(6) การขายสินค้าหรือการให้บริการระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการที่อยู่ในเขตปลอดอากรไม่ว่าจะอยู่ในเขตเดียวกันหรือไม่ หรือระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการอยู่ในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ เฉพาะการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด”

จะเห็นได้ว่า ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้กิจการบางประเภทบางลักษณะให้ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้อัตรามาตรฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม (อัตราร้อยละ 10 ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80) แต่ให้ใช้อัตราร้อยละ 0 บังคับแทน ซึ่งมีข้อสังเกตว่า กิจการทั้ง 6 ประเภท ตามมาตรา 80/1 ดังกล่าวข้างต้นนั้น จะเป็นกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกับประเทศต่าง ๆ เช่น การส่งออก การค้าขายสินค้ากับองค์กรระหว่างประเทศ เป็นต้น ซึ่งกฎหมายให้ประโยชน์ในการใช้อัตราร้อยละ 0 เพื่อจัดการระงับภาษีออกจากราคาสินค้าหรือบริการที่แท้จริง อันเป็นผลให้ราคาสินค้าจะต่ำลง ในประเด็นนี้ผู้วิจัยจะนำเสนอต่อไปในหัวข้อที่ 3.1.5.3 ต่อไป

3.2.5.3 ข้อแตกต่างระหว่างการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มกับภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0

หากพิจารณาโดยผิวเผินอาจจะทำให้เข้าใจได้ว่าผลของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มกับการใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 นั้นมีความเหมือนกัน เพราะมีผลให้ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการอันเป็นหน่วยภาษีไม่ต้องรับภาระในการที่จะต้องจ่ายเงินเป็นค่าภาษีมูลค่าเพิ่มในการซื้อสินค้าหรือบริการ

ซึ่งผลในทางกฎหมายของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มกับการใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 นั้นมีความแตกต่างกัน การใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 นั้นมีวัตถุประสงค์เป็นการส่งเสริมการส่งออกสินค้า ให้สามารถส่งออกได้ในราคาที่ปลอดจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างแท้จริง กล่าวคือ เมื่อผู้ประกอบการได้มีการขายสินค้าหรือบริการซึ่งจะถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 มีผลเท่ากับว่าผู้บริโภคไม่จำเป็นต้องเสียเงินนอกเสียจากราคาสินค้าเพิ่มเป็นค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งผลลัพธ์ในการคำนวณภาษีจะปรากฏแค่จำนวนภาษีซื้อที่ได้จ่ายไปเพียงด้านเดียว {ภาษีขาย (ซึ่งเท่ากับ 0) – ภาษีซื้อ} ผู้ส่งออกจึงได้รับคืนภาษีทั้งหมดตามความเป็นจริงและได้รับคืนภาษีตลอดเวลา ดังนั้นการกำหนดอัตรภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ทำให้สินค้าหรือบริการที่ส่งออกไปยังต่างประเทศไม่มีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มรวมอยู่ในราคาของสินค้าหรือบริการนั้น²³

ส่วนการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ขายสินค้าหรือบริการนั้นไม่ต้องเข้ามาอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากสินค้าหรือบริการบางอย่างมีลักษณะเป็นสินค้าที่มีความจำเป็นต่อความเป็นอยู่ของประชาชนโดยตรง ดังนั้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจึงอาจมีผลกระทบต่อค่าครองชีพของประชาชน เมื่อผู้ประกอบการไม่จำเป็นต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนเมื่อมีการขายสินค้าหรือให้บริการ ก็จะไม่มีความเสียเปรียบจากภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อหรือรับบริการและไม่มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีต่อทางราชการ ซึ่งจะเห็นได้ว่าแม้ผู้ประกอบการจะได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

²³ กัมปนาท บุญรอด. เล่มเดิม. หน้า 27-28.

จากการซื้อวัตถุดิบซึ่งเป็นภาษีซื้อไปแล้วก็ตาม ก็ไม่มีสิทธิขอคืนจากรัฐ ดังนั้นราคาสินค้าที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะมีการระงับภาษีมูลค่าเพิ่มรวมอยู่ด้วย²⁴

ดังนั้น โดยสรุปการใช้อัตราร้อยละ 0 นอกจากจะไม่เก็บภาษีแล้วยังคืนภาษีที่แฝงอยู่ในราคาสินค้าและบริการนั้นด้วย แต่การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไม่มีการคืนภาษีซื้อที่ผู้ประกอบการได้เสียไปในการซื้อวัตถุดิบ ราคาสินค้าหรือบริการจึงมีการระงับอยู่

3.2.6 การคำนวณและวิธีเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

3.2.6.1 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

วิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมีหลายวิธีดังที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 2.4.2.8 แต่ในประเทศไทยจะใช้ระบบการคำนวณแบบเครดิตภาษี (Credit Method) ซึ่งปัจจุบันเป็นวิธีที่ได้รับการนิยมนำมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีหลักการคือ การหาผลต่างระหว่างภาษีของผลผลิตหรือภาษีขาย (Output Tax) กับ ภาษีของวัตถุดิบหรือภาษีซื้อ (Input Tax)²⁵

ภาษีขาย - ภาษีซื้อ = จำนวนภาษีที่ต้องชำระ

ภาษีขาย หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเมื่อขายสินค้าหรือรับชำระค่าบริการ ซึ่งหากภาษีขายเกิดขึ้นในเดือนใดก็เป็นภาษีขายของเดือนนั้น ไม่คำนึงว่าสินค้าที่ขายหรือบริการที่ให้นั้นจะซื้อหรือเป็นผลมาจากการผลิตในเดือนใดก็ตาม²⁶

ภาษีซื้อ หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการได้จ่ายให้กับผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการแก่ผู้ประกอบการจดทะเบียน เมื่อซื้อสินค้าหรือรับชำระค่าบริการเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตน ไม่ว่าจะซื้อสินค้าที่ซื้อมาเพื่อขายต่อ หรือทุนประเภทวัตถุดิบหรือเครื่องจักรก็ตาม หากภาษีซื้อที่เกิดขึ้นในเดือนใดก็ถือว่าเป็นภาษีซื้อของเดือนนั้น โดยไม่จำเป็นต้องคำนึงว่าสินค้าที่ซื้อจะนำไปขายหรือนำไปใช้เป็นวัตถุดิบในการผลิตในเดือนใดก็ตาม ผู้ประกอบการจึงมีหน้าที่ต้องคำนวณหาจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ตนต้องชำระหรือการได้รับคืนเป็นรายเดือนไป²⁷

เมื่อผู้ประกอบการได้คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามวิธีการดังกล่าวข้างต้นแล้ว หากมีค่าเป็นบวก เงินจำนวนดังกล่าวผู้ประกอบการมีหน้าที่นำส่งแก่รัฐ แต่ถ้าหากมีค่าเป็นลบผู้ประกอบการมีสิทธิในการที่จะได้รับเงินส่วนที่ติดลบนั้นคืนจากรัฐ ซึ่งเรียกว่า “เครดิตภาษี” ซึ่งในทางปฏิบัติ

²⁴ แหล่งเดิม.

²⁵ ไกรยุทธ ธีรตยา คีตันนท์. เล่มเดิม. หน้า 3-4.

²⁶ พงศสุวรรณ รินทร์ธราศรี. เล่มเดิม. หน้า 54.

²⁷ แหล่งเดิม.

แล้วในกรณีที่ผลต่างของภาษีซื้อกับภาษีขายมีค่าเป็น ลบ เครดิตนี้จะนำไปหักกับค่าบวกในรอบเดือนถัดไป²⁸

3.2.6.2 วิธีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

วิธีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเริ่มจากการที่ผู้ประกอบการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามที่ได้กล่าวข้างต้น และมีรายรับเกินกว่า 1,800,000 ต่อปี ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ ดังนี้²⁹

(1) เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามมาตรา 82/4 แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีเกิดขึ้น โดยคำนวณจากฐานรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ในอัตราร้อยละ 7 ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือบริการ ก็คือ ภาษีขาย ของผู้ประกอบการ ส่วนภาษีที่ผู้ประกอบการถูกผู้ประกอบการอื่นเรียกเก็บ เนื่องจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการมาเพื่อใช้ในการประกอบกิจการย่อมเป็นภาษีซื้อ³⁰

(2) จัดทำใบกำกับภาษี (Tax Invoice) และสำเนาใบกำกับภาษีในทันทีที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร

นอกจากหน้าที่เรียกเก็บแล้ว ผู้ประกอบการจดทะเบียนยังมีหน้าที่จัดทำใบกำกับภาษี สำเนาใบกำกับภาษีและส่งมอบใบกำกับภาษีนั้นให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการเมื่อความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นด้วย หากผู้ประกอบการจดทะเบียนมิได้จัดทำใบกำกับภาษีและส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อสินค้าและบริการ ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติบทลงโทษไว้ ในมาตรา 89 (5) โดยให้เสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี และ โทษทางอาญาตามมาตรา 90/2 (3) แห่งประมวลรัษฎากรด้วย³¹

(3) จัดทำรายงานภาษีซื้อ ภาษีขาย และรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามที่กำหนดไว้ใน มาตรา 87 แห่งประมวลรัษฎากร

(4) ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีตามแบบ ภ.พ. 30 พร้อมกับชำระภาษี (ถ้ามี) ภายใน วันที่ 15 ของทุกเดือน ไม่ว่าจะมีการขายสินค้าหรือให้บริการหรือไม่ก็ตาม ตามมาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากร

²⁸ ไกรยุทธ ธีรตยาคินันท์. เล่มเดิม. หน้า 5.

²⁹ คุณลลักษ์ณ์ ตราชูธรรม. เล่มเดิม. หน้า

³⁰ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. เล่มเดิม. หน้า 686-687.

³¹ แหล่งเดิม. หน้า 696.

3.3 หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในต่างประเทศ

ตามที่ได้กล่าว มาแล้วว่า ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคนั้นได้รับความนิยมเป็นอย่างมากจากบรรดาอารยะประเทศ ซึ่งแต่ละประเทศก็มีลักษณะการจัดเก็บแตกต่างกันแต่เพียงในรายละเอียด และข้อแตกต่างอย่างหนึ่งที่งานวิจัยนี้มุ่งศึกษาคือความแตกต่างในเรื่องอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากบางประเทศใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราที่มีเฉพาะอัตรามาตรฐานและอัตราร้อยละ 0 และบางประเทศใช้อัตราภาษีหลายอัตราที่มีอัตราภาษีที่เพิ่มขึ้นจากอัตรามาตรฐานและอัตราร้อยละ 0 เช่น มีอัตราที่เพิ่มขึ้น (Increased Rate) หรืออัตราที่ลดลง (Reduced Rate) แตกต่างกันไป

ในประเทศไทยนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มใช้ระบบอัตราภาษีแบบหลายอัตราที่มีเฉพาะอัตรามาตรฐานและอัตราร้อยละ 0 เพื่อจัดเก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการซึ่งอาจกล่าวได้ว่าเป็นกรณีที่มีการใช้อัตราภาษีในส่วนที่เพิ่มจากอัตราร้อยละ 0 เพียงหนึ่งอัตรา แต่ในบางประเทศ ได้มีอัตราภาษีส่วนที่ขึ้นเพิ่มมากกว่าสองอัตรา (คือ อัตราร้อยละ 0 และอัตรามาตรฐาน) โดยเฉพาะประเทศในทางยุโรป โดยจะมีอัตรามาตรฐาน (Standard Rate) ที่ใช้บังคับแก่ฐานภาษีที่เป็นสินค้าหรือบริการทั่วไป อัตราลดลง (Reduced Rate) และบางประเทศก็มีการใช้อัตราที่เพิ่มขึ้นจากอัตรามาตรฐาน ซึ่งก็คือ อัตราที่เพิ่มขึ้น (Increased Rate) สำหรับสินค้าบางประเภทด้วย ซึ่งแล้วแต่นโยบายของแต่ละประเทศในการกำหนดประเภทของสินค้าและบริการ แตกต่างกันไป ตามนโยบาย สถานภาพ และความจำเป็นของแต่ละประเทศ

การศึกษาในหัวข้อนี้ ผู้วิจัยจะศึกษาระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ ซึ่งก็คือ สหราชอาณาจักร (The United Kingdom) และสาธารณรัฐฝรั่งเศส โดยเฉพาะในส่วนอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้นจึงต้องศึกษาเพื่อนำมาวิเคราะห์วิจารณ์ และเปรียบเทียบกับภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย

3.3.1 ภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักร (The United Kingdom)

ในสหราชอาณาจักรนั้น ได้มีการกำหนดอัตราภาษีในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ถึง 3 อัตรา คือ อัตรามาตรฐาน (Standard Rate) อัตราร้อยละ 0 (Zero Rate) และอัตราต่ำ (Reduced Rate) เพื่อใช้บังคับกับสินค้าหรือบริการที่มีประเภทและลักษณะที่แตกต่างกันและยังมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับสินค้าและบริการบางประเภทโดยการนำเสนอในส่วนนี้ผู้วิจัยจะนำเสนอถึงภาพรวมของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักรแต่ละเน้นหนักไปในประเด็นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

3.3.1.1 วิวัฒนาการและลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักร

แต่เดิมภาษีในสหราชอาณาจักรนั้นได้นำภาษีการค้ามาบังคับใช้ในปี ค.ศ. 1940 และในช่วงปลาย ค.ศ. 1950 ได้มีการจัดเก็บในสามอัตราโดยอัตราสูงสุดถึงร้อยละ 25 ดังนั้นองค์ประกอบของภาษีจึงมีความก้าวหน้าเป็นอย่างมากเพราะว่า อัตราที่สูงกว่านำไปใช้กับประเภทของสินค้าซึ่งเป็นรูปแบบของครอบครัวขนาดเล็กซึ่งมีรายได้ต่ำ เช่น การเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในโทรทัศน์ เครื่องเล่นแผ่นเสียง และอื่น ๆ จนกลายเป็นที่เผยแพร่มากขึ้น จึงเป็นเหตุให้ความก้าวหน้าของภาษีการค้าจึงเสื่อมถอยลง แต่กระนั้นในส่วนอาหารและเชื้อเพลิงที่ไม่ถูกเก็บภาษีนั้นก็ไม่เคยเปลี่ยนแปลงไปเลย ภาษีการค้านั้นไม่เป็นที่นิยมนักในหมู่ผู้ค้าขนาดเล็ก โดยการบริการไม่อยู่ในขอบเขตของการเสียภาษีการค้าแต่จะต้องเสียภาษีที่เรียกว่า “ภาษีจากการบริการ” (Selective Employment Tax) และการยกเลิกภาษีการค้าจึงกลายเป็นจุดมุ่งหมายของพรรคอนุรักษนิยมซึ่งเป็นฝ่ายค้าน ซึ่งภาษีการค้านั้นถูกยกเลิกเมื่อภาษีมูลค่าเพิ่มถูกนำมาใช้บังคับ³²

ภาษีมูลค่าเพิ่มได้ถูกนำมาใช้ในสหราชอาณาจักรอันเป็นผลพวงมาจากการที่สหราชอาณาจักรได้เข้าร่วมเป็นสมาชิกในประชาคมยุโรป (European Community) ในเดือนสิงหาคม 1973 ตั้งแต่นั้นมาภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นวิธีการของการเก็บภาษีทางอ้อมที่ถูกเลือกโดยประชาคมยุโรปเพื่อที่จะเป็นการช่วยเหลือเกื้อกูลกันอย่างเต็มที่ในระหว่างประเทศสมาชิกในการเคลื่อนไหวหรือแลกเปลี่ยนซึ่งสินค้า³³ ภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ได้นำมาแทนที่ภาษีการค้าทั้งหมดที่มีมาแต่เดิมและได้มีนำมาแบ่งสินค้าออกเป็น 3 หมวดหมู่ สินค้าและบริการนั้นถูกจัดเก็บภาษีตามการจัดหมวดหมู่เหล่านั้นด้วย เมื่อภาษีมูลค่าเพิ่มถูกนำมาใช้ครั้งแรกภาษีมูลค่าเพิ่มถูกมองว่าเป็นภาษีที่มีความเรียบง่ายในอันที่ไม่ต้องมีภาระหรือความรับผิดชอบในการวางแผนภาษี อย่างไรก็ตามในปีที่ผ่านมาภาษีมูลค่าเพิ่มได้ถูกจับตามองจากผู้คนที่ให้ความสนใจเป็นอย่างมากมา³⁴

แต่อย่างไรก็ตาม ในเวลานี้ไม่มีกระบวนการในการดำเนินการเพื่อให้มีความกลมกลืนกันในอัตราภาษีหรือขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่มในระหว่างประเทศสมาชิก เรื่องเหล่านี้ปล่อยให้เป็นที่ของสมาชิกในการปรับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น แต่ความต้องการอย่างเป็นทางการของบรรดาสมาชิกของประชาคมยุโรปก็คือ ภาษีที่จะถูกนำมาใช้เป็นภาษีทางอ้อมแก่ประชาคมยุโรปจะต้องมีลักษณะวางเป็นหลักการทั่วไป บางประเทศ เช่น ประเทศอิตาลีนั้นการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาบังคับใช้ได้ถูกเลื่อนออกไปหลายครั้งหลายครา³⁵

³² Simon James and Christopher Nobes b (1992). *The Economic of Taxation*. pp. 202-203.

³³ Kath Nightingale. Op.cit. p. 39.

³⁴ Dora Hancock. (1995). *Taxation Policy & Practice 1995/1996 edition*. p. 278.

³⁵ Kath Nightingale. Op.cit. p. 39.

หลักการพื้นฐานในทางกฎหมายของภาษีมูลค่าเพิ่มได้ถูกบัญญัติไว้ใน พระราชบัญญัติ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ค.ศ. 1983 (The Value Added Tax Act 1983) และตามมาด้วยการบัญญัติใน พระราชบัญญัติเกี่ยวกับการเงิน ค.ศ. 1972 (The Finance Act 1972) พระราชบัญญัตินี้ไม่ได้ออกมา อย่างเร่งด่วน แม้ว่าการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับเป็นขั้นตอนแรกในการเตรียมในการเข้า เป็นสมาชิกของประชาคมยุโรป และเป็นการบ่งบอกถึงความตั้งใจของสหราชอาณาจักรที่จะร่วม ดำเนินงาน ในการเป็นอันหนึ่งอันเดียวกันซึ่งภาษีของยุโรป³⁶และในปัจจุบันการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักรนั้นได้ถูกกำหนดไว้โดย พระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม ค.ศ. 1994 (Value Added Tax Act 1994)³⁷

โดยภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักรนั้น เป็นภาษีที่ถูกจัดเก็บจากทั้งสินค้าและ บริการ และมีการจัดเก็บในหลายขั้นตอนและเป็นภาษีที่มีลักษณะเป็นการประเมินตนเองซึ่งภาระ ในการจ่ายภาษีตกเป็นของผู้บริโภคขั้นสุดท้าย โดยการจัดเก็บในกระบวนการหรือขั้นตอนที่ผู้ขาย หรือผู้จัดจำหน่ายได้จัดเก็บภาษีขายในการประกอบธุรกิจที่ต้องเสียภาษี และนำมาหักออกจาก บรรดาภาษีซื้อที่ตนได้เสียไป

ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นถูกบริหารงานโดยกรมศุลกากรและสรรพสามิต (HM Customs and Excise) ผู้ซึ่งมีอำนาจอย่างกว้างขวางในการบังคับการให้เป็นไปตามกฎหมาย การออกกฎหมาย ที่ครอบคลุมถึงการบริหารจัดการภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นได้ถูกบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติการศุลกากรและอากร ค.ศ. 1979 เจ้าหน้าที่ศุลกากรและอากรเป็นผู้ที่ต้องรับผิดชอบในการบริหารเงิน ที่เป็นรายได้จากการจัดเก็บภาษี แต่เจ้าหน้าที่ดังกล่าวจะต้องได้รับการแต่งตั้งจากพระมหากษัตริย์ เจ้าหน้าที่ศุลกากรและอากรมีความรับผิดชอบในการเก็บรวบรวม การจัดทำบัญชีและการจัดการ อย่างอื่นเกี่ยวกับรายได้ของศุลกากรและภาษีสรรพสามิต³⁸

3.3.1.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นควรจะมีการชำระเฉพาะเมื่อมีสององค์ประกอบสำคัญของความรับ ผิดอยู่ กล่าวคือ จะต้องมีการขายสินค้าที่ต้องเสียภาษีหรือการให้บริการที่ต้องเสียภาษี (Taxable Supply) และจะต้องเป็นการทำโดย ผู้มีหน้าที่เสียภาษี (Taxable Person) มันไม่ใช่แค่เพียงการใช้จ่าย ใดๆ ที่ต้องเสียภาษี ดังนั้นจึงมีความแตกต่างกับภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นไม่ใช่ทุกคนที่จะเป็น ผู้เสียภาษีอากร มีแต่เพียงบางคนเท่านั้นที่เป็นผู้เสียภาษีตามความมุ่งหมายของภาษีมูลค่าเพิ่ม

³⁶ Ibid. p. 40.

³⁷ Geoffrey Morse, David Williams and David Salter. (1996). *Davies: Principles of Tax Law*. p. 413.

³⁸ Dora Hancock. Op.cit.

ถ้าบุคคลใด ๆ ทำหรือตั้งใจที่จะทำการขายหรือการให้บริการที่ต้องเสียภาษีในขณะที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือซึ่งได้รับการจดทะเบียน³⁹

ส่วนคำจำกัดความของคำว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษี นั้น ได้มีนักวิชาการได้ให้ความหมายไว้มากมาย ผู้วิจัยจะขอยกตัวอย่างเพียงบางท่านดังนี้

ปีเตอร์ โรวส์ (Peter Rows) ได้กล่าวไว้ในหนังสือ ภาษีอากรตามพระราชบัญญัติการเงิน ค.ศ. 1992 (Taxation: Incorporating the Finance Acts 1992) ว่า “บุคคลใดที่ต้องเสียภาษีคือบุคคลที่ได้จดทะเบียนตามวัตถุประสงค์ของภาษีมูลค่าเพิ่ม บุคคลนั้นหมายความรวมถึงปัจเจกชนหรือบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วน บริษัท สโมสร ชมรมหรือกองทุน”⁴⁰

โครา แฮนค็อก (Dara Hancock) ได้กล่าวไว้ในหนังสือ นโยบายภาษีและการปฏิบัติ (Taxation Policy & Practice) ว่า “ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคือ บุคคลซึ่งเป็นผู้ที่ต้องเสียภาษี ตามวัตถุประสงค์ของภาษีมูลค่าเพิ่มในขณะที่เขาจดหรือจะต้องจดทะเบียนภายใต้พระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม”⁴¹

สำหรับวัตถุประสงค์ของภาษีมูลค่าเพิ่ม คำจำกัดความของ “บุคคล” คือบุคคลใดบุคคลหนึ่ง หรือกลุ่มบุคคลซึ่งมีความเป็นบุคคลในทางกฎหมายแยกออกต่างหาก ที่ซึ่งมีส่วนเกี่ยวข้องหรือมีส่วนร่วมกับการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ โดยรวมถึงองค์กรซึ่งมิได้แสวงหากำไรที่ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้หรือภาษีนิติบุคคล เช่น องค์กรการกุศลและสโมสรเช่นเดียวกับบริษัท และยังรวมถึงองค์กรใด ๆ ของรัฐบาลในระดับชาติหรือระดับท้องถิ่น ด้วยเหตุผลดังกล่าวฝ่ายรัฐบาลจึงมีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกิจการของตน นี่คือการป้องกันไม่ให้เกิดการบิดเบือนในการแข่งขันกันระหว่างองค์กรธุรกิจและหน่วยงานอื่น ๆ ผลที่ตามมาคือ องค์กรต่าง ๆ ที่ไม่ตกอยู่ภายใต้บังคับตามวัตถุประสงค์ภาษีทางตรงต้องปฏิบัติตามกฎว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนี้ ห้างหุ้นส่วนจะถือว่าเป็นบุคคลที่แยกออกต่างหาก ซึ่งแตกต่างจากวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้ ดังนั้นห้างหุ้นส่วนจึงแยกออกต่างหากจากผู้เข้าร่วมเป็นหุ้นส่วนแต่ละคน⁴²

บริษัท และองค์กรขนาดใหญ่อื่น ๆ สามารถตั้งแผนกหรือแยกส่วนขององค์กรจากกันต่างหากได้ ตัวอย่างเช่น ถ้าเพียงส่วนหนึ่งขององค์กรได้จัดทำสินค้าหรือบริการที่ใช้กับภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนขององค์กรนั้นสามารถจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแยกต่างหากจากส่วนขององค์กรส่วนอื่น ๆ ได้ นี่ยังไม่รวมถึงส่วนอื่น ๆ ตามความต้องการของภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่มันก็

³⁹ David Williams and Geoffrey Morse. (1985). *Introduction to Revenue Law*. p. 367.

⁴⁰ Peter Rows. (1992). *Taxation: Incorporating the Finance Acts 1992*. p. 49.

⁴¹ Dara Hancock. *Op.cit.* p. 278.

⁴² Geoffrey Morse, David Williams and David Salter. *Op.cit.* p. 424.

หมายความว่าส่วนหนึ่งขององค์กรที่ได้ขายสินค้าหรือบริการให้ส่วนอื่นขององค์กรยังต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีที่มีการรับสินค้าจากส่วนขององค์กรอื่นด้วย⁴³

ในทางตรงกันข้าม กลุ่มของบริษัท สามารถทำการร่วมกันลงทะเบียภาษีมูลค่าเพิ่มในนามของหนึ่งบริษัทได้ ด้วยวิธีการเช่นนี้ สินค้าหรือบริการระหว่างบริษัทภายในกลุ่มนั้นที่อยู่ นอกเหนือขอบเขตของภาษี ซึ่งมันเป็นสินค้าหรือบริการที่ฝ่ายหรือกลุ่มหนึ่งให้แก่กลุ่มหรือฝ่ายอื่น ๆ เพื่อจุดประสงค์ดังกล่าว สองบริษัทที่อยู่ในกลุ่มบริษัทนั้น ถ้าบริษัททั้งสองได้มีฐานการผลิตในสหราชอาณาจักรและบริษัทหนึ่งควบคุมบริษัทอื่น หรือทั้งสองบริษัทถูกควบคุมโดยบุคคลที่สามเช่นเดียวกัน แต่ละบริษัทจะต้องมีส่วนร่วมในกิจกรรมทางเศรษฐกิจ เพื่อให้บริษัทที่ดำเนินกิจการ โดยวิธีการถือหุ้นในบริษัทอื่น ๆ แต่เพียงอย่างเดียว (Holding Company) ถูกกันออกไป วิธีการรวมกลุ่มอย่างฉลาดเช่นนี้ถูกนำมาใช้อย่างผิด ๆ อย่างแพร่หลายผลก็คือ บทบัญญัติเกี่ยวกับการต่อต้านการหนีภาษีตามพระราชบัญญัติเกี่ยวกับการเงิน ค.ศ. 1996 (Finance Acts 1996) จึงถูกนำมาบังคับใช้อย่างเคร่งครัด⁴⁴

ผู้ประกอบการค้าโดยทั่วไปจำเป็นต้องมีการจดทะเบียนสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าและ/หรือให้บริการ จะถูกบังคับให้ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหากผลประกอบการประจำปีเป็นไปตามเกณฑ์การจดทะเบียน หากผลประกอบการของธุรกิจเกินกำหนดที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบธุรกิจจะต้องลงทะเบียนสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มและรับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในการขายสินค้า ซึ่งขอบเขตของผลประกอบการของการลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเปลี่ยนแปลงเป็นประจำทุกปี ซึ่งขอบเขตของผลประกอบการตั้งแต่วันที่ 1 สิงหาคม ค.ศ. 2013 คือ 79,000 ปอนด์⁴⁵

การจดทะเบียนขึ้นอยู่กับผลประกอบการในอดีตหรืออนาคต โดยจะต้องจดทะเบียนต่อสำนักงานศุลกากรและอากรหากผลประกอบการสำหรับ 12 เดือนที่ผ่านมาเป็นจำนวนเกินกำหนดการจดทะเบียนประจำปี⁴⁶

⁴³ Ibid. p. 424.

⁴⁴ Ibid.

⁴⁵ *Who needs to register for VAT?*. Retrieved July 23, 2013, from <http://taxaid.org.uk/info/vat/who-needs-to-register-for-vat>.

⁴⁶ Ibid.

3.3.1.3 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามที่ได้อ้างมาข้างต้นว่าภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักรนั้นเก็บจากการบริโภคสินค้าหรือบริการ ที่ได้มีการบริโภคดังกล่าว ดังนั้นในส่วนนี้ผู้วิจัยจะขอเสนอ ถึงลักษณะความหมายของสินค้าหรือบริการซึ่งเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย

(1) “สินค้า” คำว่า สินค้า นั้นกฎหมายไม่ได้กล่าวถึงไว้ และได้มีการเสนอว่าอาจจะนำเอาคำว่าสินค้าตามกฎหมายซื้อขายมาใช้กับคำว่าสินค้านี้ได้ แต่ในทางปฏิบัติแล้วยังไม่ปรากฏว่ามีความสำคัญ เพราะว่าตามพระราชบัญญัติไม่ได้กล่าวให้เราทราบว่สิ่งใดที่มีใช้การขายสินค้าแต่ กฎหมายได้บัญญัติกรณีที่ใช้ในการพิจารณาว่า “บริการ” คืออะไร ในทางตรงกันข้ามกฎหมายของสหภาพยุโรปได้เสนอคำจำกัดความไว้ว่า การขายสินค้า หมายความว่า การโอนสิทธิในอันที่จะจัดการกับทรัพย์สินที่มีรูปร่าง ในฐานะที่ตนเป็นเจ้าของ เมื่อมองอย่างละเอียดแล้ว ความแตกต่างระหว่างสินค้าและบริการจึงมีความสำคัญ ในขณะที่สินค้านำเข้าจะถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแต่เราจะเห็นได้ว่าบริการนั้นไม่สามารถถูกนำเข้าในประเทศได้ภายใต้กฎหมายหรือกฎอื่น ๆ ความแตกต่างนี้อาจจะเกิดขึ้นในเรื่องระยะเวลาชำระภาษีและอัตราภาษีที่ใช้บังคับ⁴⁷

(2) “บริการ” คำว่า บริการจะมีความหมายที่กว้างกว่าคำว่าสินค้า เว้นแต่การบริการนั้นจะถูกจำแนกประเภทเป็นเหมือนกับสินค้า หรือการใช้สินค้าใดที่เป็นบริการ⁴⁸ หรืออาจกล่าวได้ว่าสิ่งใดที่มีใช้การขายสินค้าก็จะถือว่าเป็นการบริการทั้งสิ้น⁴⁹

สำหรับวัตถุประสงค์ของภาษีมูลค่าเพิ่ม การขายสินค้าหรือให้บริการ คือสิ่งทั่ว ๆ ไปที่อยู่ในกระบวนการซึ่งมีการถูกแลกเปลี่ยน ดังนั้นถ้าไม่มีกระบวนการนี้ ก็จะไม่มีมีการการขายสินค้าหรือให้บริการ เว้นแต่กฎหมายจะบัญญัติโดยเฉพาะให้เป็นอย่างอื่น โดยพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม ค.ศ. 1994 (Value Added Tax Acts 1994) ระบุว่า การโอนสิทธิในสินค้าคือการขายตามวัตถุประสงค์ของภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น ที่ได้มีการขายสินค้า พวกเขาจะไม่จำเป็นที่จะต้องพิจารณาว่าการซื้อขายแลกเปลี่ยนใดที่อยู่ในขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม ตัวอย่างเช่น ทรัพย์สินในทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องของที่ระลึก หรือการนำสินค้าของธุรกิจออกมาใช้เป็นการส่วนตัวจำนวนหนึ่งสำหรับวัตถุประสงค์ของภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างไรก็ตามสินค้าประเภทของที่ระลึกดังต่อไปนี้ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม สินค้าตัวอย่างของอุตสาหกรรม และของขวัญราคาน้อยกว่า 15 ปอนด์ เป็นต้น⁵⁰

⁴⁷ David Williams and Geoffrey Morse. Op.cit. p. 369.

⁴⁸ Ibid.

⁴⁹ Ibid.

⁵⁰ Kate Nightingale. Op.cit. p. 531.

โดยปกติ การให้บริการนั้นไม่มีข้อที่จะต้องพิจารณาถึงการอยู่นอกขอบเขตของ ภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างไรก็ตามตั้งแต่วันที่ 1 สิงหาคม ค.ศ. 1993 ถ้าภาษีซื้อถูกเรียกคืนในการให้บริการที่ ได้ให้บริการแล้วบริการเหล่านั้นถูกนำมาพิจารณาใช้เพื่อวัตถุประสงค์ที่ไม่ใช่การทำธุรกิจ การให้บริการนี้ถือว่าเป็นไม่นำไปใช้ในสถานการณ์ต่อไปนี้ ถ้าภาษีซื้อในการให้บริการแรกเริ่มไม่ได้ รับอนุญาตอย่างสมบูรณ์ หรือ การให้บริการที่ถูกใช้สำหรับจัดเลี้ยงหรือที่พักสำหรับบุคลากร⁵¹

ข้อพิจารณาที่ถูกกำหนดไว้คือ ทุก ๆ สิ่งที่ได้รับเป็นการตอบแทนในการขายสินค้าหรือ ให้บริการ ซึ่งการให้ข้อพิจารณานี้มีความหมายกว้างมาก และไม่ได้หมายความถึงแต่เฉพาะเงิน เท่านั้น แต่ยังรวมถึงมูลค่าของสินค้าที่ได้รับ ในการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือการให้บริการ⁵²

ภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักรนั้นได้ถูกเรียกเก็บบนฐานของการขายสินค้าหรือ ให้บริการที่ได้กระทำในสหราชอาณาจักร โดยปกติแล้ว สินค้าจะถือว่าเป็นการจำหน่ายใน สหราชอาณาจักรถ้าผู้ประกอบการได้มีที่ตั้งอยู่ในราชอาณาจักร⁵³

ในสหราชอาณาจักรนั้นนอกจากการจำหน่าย ย้าย โอนสินค้าหรือการให้บริการซึ่งอยู่ ในขอบข่ายในอันที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ยังรวมถึงการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศด้วย

3.3.1.4 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มและการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร

ในสหราชอาณาจักร แต่เดิมภาษีมูลค่าเพิ่มได้เริ่มต้นเก็บด้วยอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรา เดียวซึ่งก็คือ 10% ไปจนถึง 55% ของรายจ่าย สินค้าอื่น ๆ มีทั้งได้รับการยกเว้นหรือใช้อัตราร้อยละ 0 ต่อมาได้มีการนำอัตราฟุ่มเฟือยมาใช้บังคับ (คือ อัตราภาษีพิเศษที่นำมาใช้บังคับกับฐานภาษีที่มี ลักษณะเป็นสินค้าฟุ่มเฟือย) ในปี ค.ศ. 1977-1979 อัตราภาษีที่ใช้บังคับคือ อัตราร้อยละ 8 และ อัตราร้อยละ 12.5 แต่ก็มีปัญหาบางประการในการกำหนดว่าสินค้าใดเป็นสินค้าฟุ่มเฟือย ตัวอย่างเช่น โຕะริคผ้าและฟิล์มนั้นจะถูกเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำ ในขณะที่เตารีดและกล้องถูก เก็บภาษีในลักษณะที่เป็นสินค้าฟุ่มเฟือย เป็นต้น⁵⁴

ตั้งแต่วันที่ 1 สิงหาคม ค.ศ. 1994 การขายสินค้าหรือการให้บริการต่าง ๆ ที่ได้ทำใน สหราชอาณาจักร อันซึ่งไม่ใช่กิจการที่ถูกยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะถือว่าเป็นกิจการที่จะต้อง ถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กิจการที่ต้องถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้กระทำโดยผู้มีหน้าที่ เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในการดำเนินธุรกิจที่มีการเรียกเก็บภาษี อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มได้ถูกปรับเปลี่ยนโดย

⁵¹ Ibid. p. 531.

⁵² Ibid.

⁵³ Ibid. p. 532.

⁵⁴ Simon James and Christopher Nobes b Op.cit. p. 203.

จะมีทั้งการใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 17.5 และอัตราร้อยละ 5 หรืออัตราร้อยละ 0 ถ้าตกอยู่ในตารางอัตราภาษีร้อยละ 0⁵⁵

ดังนั้น ผู้วิจัยจะขอแยกอธิบายในเรื่องอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักรออกเป็น 4 หัวข้อด้วยกัน กล่าวคือ 1) อัตรามาตรฐาน (Standard Rate) 2) อัตราที่ลดลงหรืออัตราร้อยละต่ำ (Reduced Rate) 3) อัตราร้อยละ 0 (Zero Rate) และ 4) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (Exempt or Outside the Scope of VAT) ตามลำดับ ดังต่อไปนี้

1) อัตรามาตรฐาน (Standard Rate)

ในอัตรามาตรฐานนี้ ใช้จัดเก็บสำหรับการขายสินค้า หรือการให้บริการทั่วไปซึ่งจัดเก็บในอัตราที่เท่ากัน ซึ่งแต่เดิมช่วงก่อน ค.ศ. 2011 สหราชอาณาจักรใช้อัตราร้อยละ 17.5 เป็นอัตรามาตรฐาน แต่เนื่องจากตั้งแต่วันที่ 4 มกราคม ค.ศ. 2011 ทางรัฐบาลของสหราชอาณาจักรได้มีการเปลี่ยนแปลงอัตรามาตรฐานของภาษีมูลค่าเพิ่มที่เพิ่มขึ้นจาก ร้อยละ 17.5 เป็นอัตราร้อยละ 20 ดังนั้นในปัจจุบัน อัตรามาตรฐานของภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักรคือ อัตราร้อยละ 20 นั่นเอง⁵⁶

2) อัตราที่ลดลงหรืออัตราร้อยละต่ำ (Reduced Rate)

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละต่ำนี้ คือ อัตราร้อยละ 5 ซึ่งใช้บังคับกับสินค้าหรือบริการบางประเภท ซึ่งมี 7 กลุ่ม ตามพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม ค.ศ. 1994 ดังนี้

กลุ่มที่ 1 น้ำมันและพลังงานที่ใช้ในครอบครัว

กลุ่มที่ 2 การติดตั้งวัสดุประหยัดพลังงาน

กลุ่มที่ 3 การติดตั้งให้ได้รับการสนับสนุนหรือการเชื่อมต่ออุปกรณ์เครื่องทำความร้อน
สินค้าการรักษาความปลอดภัยและอุปกรณ์กีฬา

กลุ่มที่ 4 สินค้าสุขภาพของผู้หญิง

กลุ่มที่ 5 ที่นั่งของเด็กในรถ

กลุ่มที่ 6 การตัดแปลงที่อยู่อาศัย

กลุ่มที่ 7 การปรับปรุงและการเปลี่ยนแปลงของอาคารบ้านเรือน⁵⁷

และต่อมาก็ได้มีการเพิ่มเติมประเภทของสินค้าและประเภทการให้บริการที่ใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละต่ำบังคับ โดยสามารถรวบรวมได้ดังต่อไปนี้

⁵⁵ Kath Nightingale. Op.cit. p. 535.

⁵⁶ VAT rates for goods and service. Retrieved July 24, 2013, from <https://www.gov.uk/vat-rates>.

⁵⁷ Schedule 7A: Charge a: reduce rate, Value Added Tax Act 1994. Retrieved July 24, 2013, from <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/schedule/7A>

(ก) ฉนวนกันความร้อนและวัสดุที่ประหยัดพลังงานภายใต้โครงการได้รับการสนับสนุนเงินทุน (ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1998)⁵⁸

(ข) เชื้อเพลิงและพลังงาน เช่น ก๊าซและไฟฟ้าที่ประชาชนใช้ที่ไม่ใช่สำหรับใช้ในกิจกรรมทางธุรกิจ หากบางคนมีสถานที่ที่ผู้ค้านำเงินกิจกรรมทางธุรกิจและกิจการที่ไม่ใช่ธุรกิจ จะต้องให้ผู้จำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิงหรือพลังงานของมีใบรับรองประกาศอัตราร้อยละของการใช้งานที่ใช้⁵⁹

(ค) สินค้าและบริการดังต่อไปนี้ ให้ใช้อัตราร้อยละ 5 โดยมีเงื่อนไขว่าพวกเขาจะต้องได้รับทุนที่รัฐบาลมอบให้ (ตามแผนงบประมาณ ค.ศ. 2000)

1. การติดตั้งวัสดุที่ประหยัดพลังงาน รวมทั้งแผงเซลล์แสงอาทิตย์สำหรับผู้รับบำนาญที่มีคุณสมบัติตามที่กำหนด
2. การติดตั้งการรักษาความปลอดภัยของสินค้าที่ติดตั้งในเวลาเดียวกันที่เป็นวัสดุประหยัดพลังงานสำหรับผู้รับบำนาญที่มีคุณสมบัติตามที่กำหนด
3. การติดตั้งเครื่องทำความร้อนภายในบ้าน เครื่องทำความร้อนในห้อง หม้อไอน้ำ หม้อน้ำ ฯลฯ⁶⁰

มีข้อสังเกตเกี่ยวกับอัตรามาตรฐาน (Standard Rate) กับอัตราต่ำ (Reduced Rate) ของ สหราชอาณาจักรนั้น เนื่องจากว่า สหราชอาณาจักรได้เข้าเป็นสมาชิกของสหภาพยุโรป ดังนั้นจึงต้องปฏิบัติตามกฎหมายของสหภาพยุโรปด้วย ซึ่งในเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นบทบัญญัติของสหภาพยุโรปเรื่อง ระบบทั่วไปของภาษีมูลค่าเพิ่ม (The common system of Value Added Tax) ในบทที่ 2 ว่าด้วย โครงสร้างและระดับของอัตรา⁶¹ โดยแบ่งเป็น 2 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 เรื่อง อัตรามาตรฐาน ในมาตราที่ 96 บัญญัติว่า “ประเทศสมาชิกจะใช้อัตรามาตรฐานของภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจะต้องได้รับการแก้ไขโดยแต่ละประเทศสมาชิกให้เป็นร้อยละของจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีซึ่งจะต้องเป็นเช่นเดียวกับการขายสินค้าหรือการให้บริการ” และมาตรา 97 บัญญัติว่า “อัตรามาตรฐาน จะต้องถูกกำหนดไม่น้อยกว่า ร้อยละ 15”⁶²

⁵⁸ Kath Nightingale. Op.cit.

⁵⁹ *Reduced rate Vat on fuel and power used for charity non-business use*. Retrieved July 24, 2013, from <http://www.hmrc.gov.uk/charities/vat/fuel-power.htm>.

⁶⁰ Kath Nightingale. Op.cit. p. 535.

⁶¹ Walter van der Corput and Fabio Annacondia. (2009). *EU VAT Compass 2009/2010*. p. 55.

⁶² Ibid.

ในส่วนที่ 2 เรื่อง อัตราค่า ในมาตรา 98 บัญญัติว่า “ประเทศสมาชิกอาจมีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราค่าได้ หนึ่งหรือสองอัตรา” และมาตรา 99 บัญญัติว่า “อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราค่าจะต้องถูกกำหนดไม่น้อยกว่า ร้อยละ 5”⁶³

ดังนั้นจะเห็นได้ว่า อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักรทั้งอัตราค่าและอัตรามาตรฐานนั้น แม้จะเป็นนโยบายภายในของสหราชอาณาจักรในการกำหนดอัตราภาษีเพื่อความเหมาะสมแก่ประเทศของตนก็ตาม แต่เนื่องจากสหราชอาณาจักรได้เป็นสมาชิกของสหภาพยุโรป จึงจำเป็นต้องปฏิบัติตามกฎของสหภาพยุโรปด้วย กล่าวคือ การกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับอัตรามาตรฐานจะต้องกำหนดไม่ต่ำกว่าร้อยละ 15 ส่วนการกำหนดอัตราค่า จะต้องกำหนดให้ไม่ต่ำกว่าร้อยละ 5 ดังบทบัญญัติดังกล่าวข้างต้น

3) อัตราร้อยละ 0 (Zero-rate)

ตามตาราง 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม ค.ศ. 1994 มาตรา 30 ประกอบตาราง 8 ท้ายพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว ได้กำหนดรายการของสินค้าและบริการที่อยู่ในบังคับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ไว้เป็นจำนวน 16 กลุ่มด้วยกัน อนึ่ง ยังเป็นการไม่เพียงพอที่จะตรวจสอบหรือพิจารณาแต่เพียงส่วนหัวข้อของกลุ่มแต่เพียงอย่างเดียว กฎหมายเพียงแต่ชี้ให้เห็นว่าสินค้าบางประเภทอยู่ในหมวดหมู่ที่อาจจะใช้อัตราภาษีร้อยละ 0 เท่านั้น และยังมีความเป็นไปได้สำหรับสินค้าหรือบริการที่จะตกอยู่ในบังคับกับทั้งในกลุ่มอัตราร้อยละ 0 และกลุ่มการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งในกรณีนี้ต้องให้ความสำคัญกับอัตราร้อยละ 0 ซึ่งกลุ่มของสินค้าและบริการที่กฎหมายจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 มีดังต่อไปนี้⁶⁴

กลุ่มที่ 1 อาหาร

อาหารสำหรับการบริโภคของมนุษย์ อาหารสัตว์ ปศุสัตว์ชนิดที่ใช้สำหรับการบริโภคของมนุษย์โดยทั่วไป เมล็ดพันธุ์สำหรับการผลิตพืชสำหรับการบริโภคของมนุษย์หรืออาหารสัตว์ ทั้งหมดใช้อัตราร้อยละ 0 เว้นแต่กรณีดังต่อไปนี้

(1) สูตรไอศกรีม หวานเย็น โยเกิร์ตแช่แข็ง ไอศกรีมน้ำและผลิตภัณฑ์แช่แข็งที่คล้ายกัน ของที่เตรียมไว้เพื่อผสมและผงบสำหรับการทำผลิตภัณฑ์ดังกล่าว

(2) การทำขนมหวานไม่รวมถึงขนมเค้กหรือขนมปังบิสกิตอื่น ๆ นอกเหนือจากที่มีช็อคโกแลตทั้งหมดหรือบางส่วน หรือผลิตภัณฑ์บางอย่างที่คล้ายกันในรสชาติและรูปลักษณ์

(3) เครื่องดื่มที่อาจถูกเรียกเก็บในการเรียกเก็บภาษีสรรพสามิต โดยเฉพาะสุรา เบียร์ ไวน์ หรือการทำไวน์ และการเตรียมการใด

⁶³ Walter van der Corput and Fabio Annacondia. Op.cit.

⁶⁴ Kath Nightingale. Op.cit. p. 536.

(4) เครื่องคัมนอื่น ๆ (รวมทั้งน้ำผลไม้และน้ำคัมนบรรจุขวด) และน้ำเชื่อมเข้มข้น ผง เกล็ดหรือผลิตภัณฑ์อื่น ๆ สำหรับการเตรียมความพร้อมของเครื่องคัมน

(5) สิ่งใด ๆ ต่อไปนี้ เมื่อบรรจุสำหรับการบริโภคของมนุษย์โดยไม่มีการจัดเตรียมต่อไป กล่าวคือ มันฝรั่งทอด มันฝรั่งแท่ง พัพมันฝรั่ง และผลิตภัณฑ์ที่คล้ายคลึงกันที่ทำจากมันฝรั่งหรือจากแป้งมันหรือจากจากแป้งมันฝรั่ง และอาหารที่ผลิตโดยธัญพืชหรือผลิตภัณฑ์ธัญพืชและถั่วเต็มหรือถั่วคั่วนอกเหนือจากถั่วที่ยังอยู่ในเปลือก

(6) อาหารสัตว์เลี้ยงกระป๋อง บรรจุหรือเตรียม อาหารที่บรรจุในภาชนะบรรจุ (ไม่ใช่อาหารสัตว์เลี้ยง) สำหรับนกกนอกเหนือจากสัตว์ปีก (เช่น เป็ดหรือไก่) และอาหารสำหรับสุนัขและแมว

(7) สินค้าที่อธิบายไว้ใน 1, 2 และ 3 ของรายการทั่วไปที่บรรจุกระป๋อง บรรจุขวดหรือจัดเตรียมไว้สำหรับการใช้งาน⁶⁵

กลุ่มที่ 2 การให้บริการเกี่ยวกับน้ำและระบบการปล่อยของเสีย

การให้บริการน้ำสำหรับใช้งานที่ไม่ใช่การใช้ในอุตสาหกรรมและการกำจัดของเสีย แต่กลุ่มนี้ไม่รวมถึงน้ำกลั่น น้ำแร่ซึ่งพิจารณาว่าเป็นสิ่งที่ไม่จำเป็น

กลุ่มที่ 3 หนังสือ

(1) หนังสือ หนังสือเล่มเล็ก โบรชัวร์ แผ่นพับและใบปลิว

(2) หนังสือพิมพ์ วารสารและนิตยสาร

(3) หนังสือภาพสำหรับและหนังสือภาพวาด

(4) เพลง (พิมพ์ซ้ำหรือเขียนด้วยลายมือ)

(5) แผนที่แผนภูมิและแผนภูมิประเทศ

(6) และครอบคลุมถึงคดีและบทความอื่น ๆ ที่มาพร้อมกับรายการที่ 1 ถึง 5 โดยไม่คิดแยกต่างหาก

อย่างไรก็ตาม สินค้าและบริการทั้ง 6 ประการดังกล่าวข้างต้น ไม่รวมถึงแผนผังหรือภาพวาดสำหรับอุตสาหกรรม วิศวกรรม หรือสถาปัตยกรรม ที่มีวัตถุประสงค์ในเชิงพาณิชย์หรือคล้ายกัน⁶⁶

⁶⁵ Schedule 8: ZERO-RATING, Value Added Tax Act 1994. Retrieved July 24, 2013, from <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/schedule/8>.

⁶⁶ Schedule 8: ZERO-RATING, Value Added Tax Act 1994. Op.cit.

กลุ่มที่ 4 หนังสือสำหรับผู้พิการทางสายตาและชุดอุปกรณ์ไร้สาย

ได้แก่ หนังสือสำหรับผู้พิการทางสายตา ชุดอุปกรณ์ไร้สายสำหรับผู้พิการ เทปบันทึกเสียงสำหรับผู้พิการ หรือสินค้าที่ใช้สำหรับผู้พิการโดยองค์กรการกุศล⁶⁷

กลุ่มที่ 5 การก่อสร้างอาคาร ฯลฯ

การก่อสร้างใหม่หรือการขยายอาคารที่สร้างขึ้นใหม่ใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการกุศล เป็นที่อยู่อาศัยหรือเป็นที่พักอาศัย หรือที่ไม่ใช่วัตถุประสงค์ในทางธุรกิจ⁶⁸

กลุ่มที่ 6 อาคารได้รับการคุ้มครอง

การดัดแปลงที่กระทำกับอาคารแสดงหรือการขยายอาคารแสดงที่สร้างขึ้นใหม่ หากว่าถูกนำมาใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในการอยู่อาศัยหรือเพื่อการกุศล

กลุ่มที่ 7 การให้บริการระหว่างประเทศ

การให้บริการของการดำเนินการส่งออกสินค้าสำหรับวัตถุประสงค์ที่ได้รับหรือได้รับมาในหรือนำเข้ามาในของบรรดาประเทศสมาชิกและที่ตั้งใจจะเป็นและเป็นจริง มีการส่งออกต่อไปยังสถานที่ที่อยู่นอกรัฐสมาชิก โดยหรือในนามของผู้จัดจำหน่าย หรือที่ใดที่ผู้รับบริการในที่ที่อยู่นอกรัฐสมาชิกโดยหรือในนามของผู้รับ

กลุ่มที่ 8 การขนส่ง

การขนส่งผู้โดยสารทางถนน ทางรถไฟ ทางทะเล และทางอากาศ ถ้าการขนส่งนั้น ถูกออกแบบเพื่อให้ดำเนินการได้มากกว่า 12 คน⁶⁹ รวมถึงการซ่อมบำรุงรักษายานพาหนะที่ใช้ในการขนส่งด้วย หรือการขนส่งโดยเจ้าหน้าที่ไปรษณีย์⁷⁰ เป็นต้น แต่มีข้อสังเกตว่า การขนส่งเพื่อนำไปใช้เพื่อความบันเทิงถูกเก็บในอัตรามาตรฐาน

กลุ่มที่ 9 ขบวนยานพาหนะและเรือแพ

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ถูกนำไปใช้กับขบวนยานพาหนะและเรือแพ ที่ซึ่งใช้เพื่อเป็นที่อยู่อาศัยส่วนตัว

กลุ่มที่ 10 ทองคำ

ทองคำที่ซื้อขายในตลาดทองคำและธนาคารกลางกรุงลอนดอน เมื่อได้มีการจัดขึ้นในสหราชอาณาจักร ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2000 การลงทุนเกี่ยวกับทองคำจะได้รับการยกเว้น

⁶⁷ Kath Nightingale. Op.cit. p. 536.

⁶⁸ Ibid.

⁶⁹ Ibid.

⁷⁰ พจนานุกรม รินทร์ราศรี. เล่มเดิม. หน้า 68.

ภาษีมูลค่าเพิ่ม และรวมถึงผู้ผลิต โรงกลั่น และซัพพลายเออร์ (คนหรือองค์กรที่จัดหาสินค้าและบริการให้กับธุรกิจอื่น) อื่น ๆ บางอย่างที่สามารถเลือกที่จะเก็บภาษีในการขายของพวกเขา⁷¹

กลุ่มที่ 11 ธนบัตร

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 นำไปใช้กับธนบัตรที่ได้มีการตีพิมพ์ออกมาโดยธนาคาร

กลุ่มที่ 12 ยาหรือเวชภัณฑ์ สิ่งที่มีไว้เพื่อช่วยเหลือคนพิการ

ยาหรือเวชภัณฑ์ ที่ได้จำหน่ายตามใบสั่งแพทย์หรืออุปกรณ์ตามที่ผู้เชี่ยวชาญสั่งการ ด้ดแปลงอาคารได้ทำให้กับคนพิการหรือเพื่อการกุศลซึ่งจะทำให้คนพิการสามารถใช้ได้⁷²

กลุ่มที่ 13 การนำเข้าหรือการส่งออก

กลุ่มนี้จะให้ใช้อัตราร้อยละ 0 บางประการเฉพาะที่เกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศ

กลุ่มที่ 14 ร้านปลอดภาษี

คือ ร้านค้าที่จำหน่ายให้แก่นักเดินทางหรือนักท่องเที่ยวในปริมาณหรือจำนวนตามที่กฎหมายบัญญัติไว้โดยไม่เสียภาษี เช่น เครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของแอลกอฮอล์ไม่เกิน 1 ลิตร หรือน้ำหอมไม่เกิน 60 มิลลิลิตร⁷³

กลุ่มที่ 15 องค์กรการกุศล

ในกลุ่มนี้ สินค้าหรือบริการนั้นจะใช้อัตราร้อยละ 0 ถ้าตรงตามเงื่อนไขบางอย่าง โดยจะไม่ให้ใช้อัตราร้อยละ 0 ในเรื่องที่เกี่ยวข้องหรือเกี่ยวเนื่องกับองค์กรการกุศล แต่อย่างไรก็ตาม ตั้งแต่วันที่ 1 สิงหาคม ค.ศ. 2000 อัตราร้อยละ 0 นี้จะขยายเฉพาะที่ครอบคลุม เรื่องดังต่อไปนี้

(1) การโฆษณา

(2) การขายสินค้าที่นำไปบริจาคให้กับคนพิการ ตลอดจนบริจาคให้แก่ส่วนรวมหรือเป็นสมบัติของแผ่นดิน นี้รวมถึงการเช่าสินค้า แต่ไม่รวมการขายที่ดิน

(3) การขยายหรือการดัดแปลงห้องน้ำสำหรับคนพิการในสถานที่ต่าง ๆ และสถานที่ การกุศลอื่น ๆ⁷⁴

⁷¹ Kath Nightingale. Op.cit. p. 537.

⁷² Ibid.

⁷³ Ibid.

⁷⁴ Ibid.

กลุ่มที่ 16 เสื้อผ้าและรองเท้า

ในกลุ่มนี้จะใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 เฉพาะสินค้าต่อไปนี้

(1) เสื้อผ้าเด็ก เสื้อผ้าที่ใช้ป้องกันสำหรับใช้ในอุตสาหกรรมถ้าเป็นไปตามมาตรฐานของประเทศอังกฤษ

(2) หมวกนิรภัยสำหรับจักรยานยนต์ หากว่าเป็นไปตามมาตรฐานของประเทศอังกฤษ⁷⁵

เหตุผลของการใช้อัตราร้อยละ 0 กับสินค้าและบริการดังกล่าวนี้ เนื่องมาจากการที่มีความเกี่ยวข้องกันในส่วนกฎหมายพื้นฐานของสหภาพยุโรปกับกฎหมายภายใน ที่ได้วางรูปแบบหรือลักษณะของสินค้าหรือบริการเหล่านั้นที่ควรที่จะได้รับการยกเว้น และสิ่งอื่น ๆ นอกจากนี้จะต้องถูกเก็บภาษี รัฐส่วนใหญ่จะเก็บภาษีแก่ประเทศสมาชิกในระดับที่ลดลง แต่เรื่องนี้ได้รับการถือว่าเป็นประเด็นทางการเมืองที่สำคัญในสหราชอาณาจักร ดังนั้นพวกเขาจึงได้รับประโยชน์จากอัตราร้อยละ 0 แต่อย่างไรก็ตาม การใช้อัตราเช่นนี้ย่อมมีความเปลี่ยนแปลงในทางการคลังหรือมีผลกระทบในทางการคลัง เพราะรัฐจะต้องมีการคืนภาษีซื้อกลับคืนให้แก่ผู้ประกอบการ⁷⁶

4) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (Exempt Supplies)

การขายสินค้าหรือการให้บริการบางอย่างมีลักษณะเฉพาะที่อยู่นอกขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือกฎหมายยกเว้นไม่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม ค.ศ. 1994 มาตรา 30 มาตรา 8 และมาตรา 31 ประกอบตาราง 9 ท้ายพระราชบัญญัติดังกล่าวได้บรรจุประเภทของสินค้าและบริการที่ซึ่งได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไว้จำนวน 12 กลุ่ม⁷⁷ ดังนี้

กลุ่มที่ 1 ที่ดิน

ยกเว้นในส่วนผลประโยชน์หรือสิทธิเหนือที่ดิน และบรรดาสีทธิที่ได้รับอนุญาตเหนือที่ดิน ยกเว้นกรณีดังต่อไปนี้

- (1) โรงแรมและสถานที่พักผ่อนในวันหยุด
- (2) สิทธิในการตกปลา หรือการล่าสัตว์
- (3) สถานที่จอดรถเพื่ออำนวยความสะดวก
- (4) สถานที่จอดเรือและโรงเก็บเครื่องบินเพื่ออำนวยความสะดวก

เหล่านี้จะถือว่าการให้บริการที่ต้องเสียภาษีในอัตรามาตรฐาน (Standard Rate)⁷⁸

⁷⁵ Kath Nightingale. Op.cit. p. 537.

⁷⁶ Geoffrey Morse, David Williams and David Salter. Op.cit. p. 436.

⁷⁷ Kath Nightingale. Op.cit. p. 533.

⁷⁸ Ibid.

กลุ่มที่ 2 ประกันภัย

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนี้รวมถึงการให้บริการในการเตรียมการในการทำประกันภัย และการเรียกร้องอ้างสิทธิตามสัญญาประกันภัย แต่ไม่หมายความรวมถึงบริการบริหารจัดการประเมินความสูญเสียในการเรียกร้อง⁷⁹

กลุ่มที่ 3 การบริการไปรษณีย์

การให้บริการไปรษณีย์ที่ได้กระทำโดยที่ทำการไปรษณีย์ถูกยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม การขายดวงตราไปรษณีย์ที่ไม่ได้ใช้โดยผู้ประกอบการค้าอื่น ๆ จะได้รับการยกเว้นให้พวกเขาขายตามราคาที่กำหนดไว้⁸⁰

กลุ่มที่ 4 การพนัน การเสี่ยงโชค ลอตเตอรี่ ที่ถูกต้องตามกฎหมาย

การยกเว้นนี้นำไปใช้กับสิ่งอำนวยความสะดวกสำหรับการวางเดิมพันและอื่น ๆ ด้วย แต่ไม่รวมถึงค่าใช้จ่ายในการเข้าไปในหรือการสมัครสมาชิกสโมสรดังกล่าว หรือการขายเครื่องเล่นการพนันซึ่งจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรามาตรฐาน⁸¹

กลุ่มที่ 5 การเงิน

การยกเว้นนี้ นำไปใช้กับการบริการทางการเงินอย่างกว้างขวางและรวมถึง

- (1) การธนาคาร
- (2) บริการบัตรเครดิต
- (3) การให้กู้ยืมเงิน
- (4) การซื้อขายเงินตรา
- (5) การซื้อขายหุ้น

อย่างไรก็ตาม การให้คำแนะนำในการลงทุนจะถูกเก็บภาษีในอัตรามาตรฐาน

ในปี ค.ศ. 1999 ได้มีการกำหนดให้การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีดังกล่าวไม่รวมถึง

- (1) การวิจัยตลาด
- (2) การออกแบบผลิตภัณฑ์
- (3) การโฆษณา
- (4) บริการการจัดการสินเชื่อ⁸²

⁷⁹ Kath Nightingale. Op.cit p. 533.

⁸⁰ Ibid.

⁸¹ Ibid.

⁸² Ibid.

กลุ่มที่ 6 การศึกษา

การศึกษาและการฝึกอบรมอาชีพให้โดยโรงเรียน มหาวิทยาลัยและองค์กรอื่น ๆ ที่ไม่แสวงหากำไรเป็นการบริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม การเรียนการสอนส่วนตัวที่สอนโดยอาจารย์ผู้สอนที่เป็นอิสระในวิชาปกติที่สอนในโรงเรียนหรือมหาวิทยาลัย ยกเว้นสำหรับวิชาสันตนาการและการเรียนการสอนภาษาอังกฤษเป็นภาษาต่างประเทศ แม้ว่าโดยครูสอนพิเศษในเชิงพาณิชย์ก็ตาม นอกจากนี้จะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งสิ้น⁸³

กลุ่มที่ 7 สุขภาพ

กลุ่มนี้จะยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในการบริการที่ได้กระทำโดยหมอและเจ้าหน้าที่ด้านสาธารณสุขอื่น ๆ และสินค้าที่เกี่ยวข้องกับการได้รับการยกเว้นดังกล่าว โดยหมายความรวมถึงเฉพาะในกรณีที่เป็นส่วนหนึ่งเล็ก ๆ น้อย ๆ ของการบริการที่จะกระทำในโรงพยาบาล⁸⁴

กลุ่มที่ 8 ที่ฝังศพและการฃาปนกิจ

การให้บริการในการกำจัดศพผู้ตาย เช่น การฝังศพ หรือการทำศพแต่ไม่รวมถึงป้ายหลุมศพ⁸⁵

กลุ่มที่ 9 สหภาพการค้าและองค์กรวิชาชีพ

การขายสินค้าหรือให้บริการที่ได้กระทำโดยสหภาพแรงงาน องค์กรวิชาชีพ และการรวมกลุ่มการค้า ในผลกำไรสำหรับสมาชิกจะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีเงื่อนไขว่าองค์กรนั้นเกี่ยวกับการกระทำที่ไม่แสวงหากำไร⁸⁶

กลุ่มที่ 10 การแข่งขันกีฬาหรือการเล่นกีฬา

ได้รับการยกเว้นค่าธรรมเนียมในการแข่งขันสำหรับการแข่งขันกีฬาที่ค่าธรรมเนียมจะกลับมาเป็นรางวัล และการบริการที่เกี่ยวข้องกับการกีฬาที่จัดทำโดยองค์กรที่ไม่แสวงหาผลกำไร แต่เพียงให้กับสมาชิกขององค์กรเท่านั้น

ตั้งแต่วันที่ 18 มีนาคม ค.ศ. 1998 การยกเว้นนี้ จะไม่สามารถใช้ได้กับสโมสรส่วนบุคคลใด ๆ ที่มีผลประโยชน์ในสโมสรนั้นสามารถได้รับกำไร โดยการเก็บค่าใช้จ่ายสำหรับที่ดินหรือสิ่งอำนวยความสะดวก ฯลฯ เช่นเดียวกันตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1999 การยกเว้นจะถูกปฏิเสธเว้นแต่กำไรจะใช้ในการรักษา หรือปรับปรุงสิ่งอำนวยความสะดวกของสโมสรกีฬา⁸⁷

⁸³ Ibid. p. 534.

⁸⁴ Ibid.

⁸⁵ Ibid.

⁸⁶ Ibid.

⁸⁷ Ibid. p. 534.

กลุ่มที่ 11 งานศิลปะ

งานศิลปกรรมที่ได้ขายในสถานที่สาธารณะจะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังเช่นที่พวกเขาจะได้รับยกเว้นจากภาษีกำไรจากหุ้นและเงินไขการยกเว้นจากภาษีมรดก⁸⁸

กลุ่มที่ 12 แผนการระดมเงินทุน

สินค้าและบริการที่ได้จำหน่ายหรือให้บริการที่มีความสัมพันธ์กับการระดมทุนหนึ่ง ๆ ได้รับการยกเว้นถ้าได้กระทำโดยองค์กรการกุศล องค์กรเกี่ยวกับกีฬาที่ไม่แสวงหากำไรและองค์กรต่าง ๆ ตามที่อยู่ในกลุ่มที่ 9⁸⁹

ถ้ากิจกรรมทางเศรษฐกิจใดได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม กิจกรรมนั้นจะอยู่นอกขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม และเมื่อเป็นเช่นนี้ ผู้ที่ขายสินค้าหรือให้บริการจึงไม่สามารถหักภาษีซื้อที่รวมอยู่นั้นกับการยกเว้นภาษีจากการขายสินค้าหรือบริการได้ แม้ว่าจะมีกฎเกณฑ์พิเศษสำหรับการยกเว้นภาษีบางส่วนในธุรกิจก็ตาม⁹⁰

3.3.1.5 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในสหราชอาณาจักรนั้นระบบการจับเก็บและการคำนวณนั้นจะใช้ใบกำกับภาษี (Tax Invoice) เป็นหลักฐานในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและเป็นหลักฐานในการคำนวณด้วย⁹¹

ปัญหาแรกที่ต้องศึกษาเป็นเบื้องต้นคือ มูลค่าของสินค้าหรือการให้บริการอันเป็นฐานภาษีที่จะนำมาคำนวณนั้นมีความหมายอย่างไร ในเรื่องมูลค่าของสินค้าและการให้บริการนั้น กฎเกณฑ์ทั่วไปคือ มูลค่าที่ซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถเก็บหรือคำนวณได้เป็นจำนวนเงินที่ซึ่งผู้บริโภคได้จ่ายไปสำหรับการซื้อสินค้าหรือบริการ และมีข้อสังเกต 3 ประการดังนี้

(1) ส่วนลดเงินสดจะต้องหักออกจากจำนวนเงินในใบกำกับภาษีในการกำหนดมูลค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม

(2) หากการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ (เสมือนเช่นการขายสินค้าหรือบริการ) มิได้กระทำไปเพื่อเงิน เมื่อนั้นมูลค่าทางการตลาดเสรีจะน้อยกว่าภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะได้รับ

(3) มูลค่าของสินค้าไปยังผู้จัดจำหน่ายที่อาจนำมาใช้ในการกำหนดมูลค่าของการขายที่ต้องเสียภาษีนี้ จะนำไปใช้กับสินค้าที่จัดสรรจากการซื้อขายหุ้นสำหรับการใช้งานส่วนตัว และที่จะเป็นเจ้าของโรงงานสร้างและเครื่องจักรกล⁹²

⁸⁸ Kath Nightingale. Op.cit. p. 535.

⁸⁹ Ibid.

⁹⁰ Ibid.

⁹¹ Simon James. Op.cit. p. 205.

⁹² Peter Rows. Op.cit. p. 456.

หลักการในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักรก็คือ การนำภาษีซื้อมาหักออกจากภาษีขาย โดยผลต่างที่เป็นผลลัพธ์จากการคำนวณนั้นจะเป็นตัวบ่งชี้ถึงจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือสิทธิที่จะได้คืนภาษีจากรัฐ โดยการขายสินค้าหรือบริการที่จะต้องถูกเก็บภาษีที่ได้กระทำโดยบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษี (Taxable Person) ซึ่งจะต้องถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ โดยจะรู้จักในนาม “ภาษีขาย” โดยปกติแล้วภาษีขายจะถูกคำนวณโดยนำไปปรับใช้กับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มกับราคาขายที่ไม่รวมภาษี⁹³

ส่วนการซื้อสินค้าที่ได้กระทำโดยผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งสามารถเรียกคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ตนได้เสียไปได้ เรียกว่า “ภาษีซื้อ” และรวมถึง

- (1) ภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อสินค้าและบริการ
- (2) ภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อสินค้าจากประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปอื่น ๆ
- (3) ภาษีมูลค่าเพิ่มการนำเข้าสินค้าจากประเทศนอกสหภาพยุโรป

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถหักภาษีซื้อออกจากภาษีขาย และแสดงต่อสำนักงานศุลกากรและอากร (HM Customs and Excise) เพื่อให้เห็นว่าผลต่างนั้นเป็นปัจจัยการผลิต (เป็นต้นทุนในการผลิต) ที่ถูกใช้สำหรับวัตถุประสงค์ของธุรกิจ⁹⁴

3.3.2 ภาษีมูลค่าเพิ่มในสาธารณรัฐฝรั่งเศส

ในสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้น ได้มีการกำหนดอัตราภาษีในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ถึง 4 อัตรา คือ อัตรามาตรฐาน (Standard Rate) อัตราต่ำ (Reduced Rate) อัตราต่ำมาก (Super-reduced Rate) และอัตราสูง (Increased Rate) เพื่อใช้บังคับกับสินค้าหรือบริการที่มีประเภทและลักษณะที่แตกต่างกัน

ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะนำเสนอหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส ในส่วน (1) ประวัติความเป็นมาของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส (2) ลักษณะทั่วไปของภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส (3) ขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม (4) ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม และ (5) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส (6) การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในสาธารณรัฐฝรั่งเศส ในการนี้ ผู้วิจัยจะขอเน้นหนักไปในหัวข้อที่ (5) ในเรื่องอัตราภาษี เนื่องจากเป็นประเด็นหลักของงานวิจัยชิ้นนี้

⁹³ Kath Nightingale. Op.cit. p. 543.

⁹⁴ Ibid. pp. 543-544.

3.3.2.1 ประวัติความเป็นมาของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส

สาธารณรัฐฝรั่งเศสได้เริ่มมีการจัดเก็บภาษีทางอ้อมตั้งแต่ ค.ศ. 1963 โดยการเก็บภาษีสำหรับการผลิต หรือการเก็บภาษีจากการผลิต โดยดำเนินการเก็บภาษีจากสินค้าที่ได้ผลิตสำเร็จในอัตราร้อยละ 6 ทั้งยังมีการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการ โดยผู้ประกอบการเสียภาษีในอัตราร้อยละ 2 แต่มีใช้ว่าจะเก็บภาษีจากสินค้าทุกประเภท แต่มีการยกเว้นการเก็บภาษีสำหรับการขายอะไหล่ หรืออุปกรณ์และสินค้าที่ยังผลิตไม่เสร็จให้กับผู้ประกอบการรายอื่น รวมทั้งการขายสินค้านั้นโดยผู้ค้าส่งหรือค้าปลีกด้วย⁹⁵

ในปี ค.ศ. 1940-ค.ศ. 1948 เนื่องจากชนิดของสินค้าได้เปลี่ยนแปลงไปอย่างมาก ดังนั้นสินค้าฟุ่มเฟือยจะถูกเก็บภาษีในอัตราสูง และได้รับการยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่นำมาใช้ในการผลิตและถูกทำให้สูญเสียดังกล่าวในกระบวนการผลิตและไม่เป็นส่วนประกอบของผลิตภัณฑ์ และในการนี้ ค.ศ. 1954 ภาษีการผลิตถูกนำมาใช้เป็นแนวทางในการวางกฎเกณฑ์หรือกำหนดในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม⁹⁶

3.3.2.2 ลักษณะทั่วไปของภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส

ขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส (Taxe sur la valeur ajoutée) มีขอบเขตค่อนข้างที่จะกว้างขวาง มันถูกจัดเก็บภาษีจาก ทุก ๆ การกระทำทางเศรษฐกิจ (Economic activities) การทำธุรกรรมใด ๆ โดยเฉพาะ จะถูกกำหนดให้ต้องเสียภาษีตามกฎหมายและมีกิจกรรมใด ๆ ที่อาจได้รับการยกเว้น โดยปกติ ภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีการประเมินเมื่อราคารวมค่าสินค้าและบริการที่เสียภาษีในช่วงเวลาของการส่งมอบหรือชำระราคา และจ่ายเงินในเดือนต่อไปเมื่อการทำธุรกรรมเกิดขึ้น⁹⁷

ภาษีมูลค่าเพิ่มในสาธารณรัฐฝรั่งเศสใช้ระบบเครดิต ถูกเรียกว่า “ระบบการหักออก” (Deduction) ในจำนวนภาษีของประชาคมเศรษฐกิจยุโรป (European Economic Community: EEC)⁹⁸ แม้จะมีข้อเท็จจริงที่ว่าภาษีถูกหักออกจากภาษีก็ตาม ภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องจ่ายจากสิ่งที่ได้มาจากการทำธุรกรรม โดยจะถูกหักออกจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่จ่ายโดยผู้ขายขั้นสุดท้ายบุคคลที่รับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอาจมีการจัดการที่ดีของภาระหน้าที่การทำบัญชีและการ

⁹⁵ Carls Shoup. (1968). *Sales Tax: France Tax protests and appeals*. pp. 131-135.

⁹⁶ Ibid.

⁹⁷ Francis Lefebvre. (1992). *France: Legal and Tax Guide*. p. 276.

⁹⁸ ต่อมาในปี ค.ศ. 1992 ได้มีการลงนามในสนธิสัญญามาดริด (Treaty of Maastricht) เรียกชื่อใหม่ว่า สหภาพยุโรป (European Union: EU) อ้างถึงใน สหภาพยุโรป. สืบค้นเมื่อ 30 กรกฎาคม 2556, จาก <http://www.dnp.go.th/pkeu/EU/eu.htm>.

รายงานที่ออกแบบมาเพื่อป้องกันการรั่วไหลของภาษีมูลค่าเพิ่มในขั้นตอนการผลิตใด ๆ หรือในกระบวนการก่อนที่จะมีการชำระเงินค่าภาษีโดยผู้บริโภคนั้นสุดท้าย ผู้ซึ่งถูกกำหนดให้ต้องแบกรับภาษีผ่านราคาซื้อที่เพิ่มขึ้น⁹⁹

สุดท้ายนี้ กฎเกณฑ์ของภาษีมูลค่าเพิ่มได้ถูกสร้างขึ้นมาโดยเฉพาะเพื่อให้คำนึงถึงความ เป็นจริงทางธุรกิจที่แตกต่างกันของกิจกรรมบางอย่าง เช่น การก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์ การผลิต ก๊าซ และน้ำมัน การธนาคารและการทำธุรกรรมทางการเงิน ส่วนการส่งออกและนำเข้าถือเป็นกรณี พิเศษสำหรับกฎเกณฑ์ภาษีมูลค่าเพิ่มของประชาคมเศรษฐกิจยุโรป การขายสินค้าออกไปนอก ประเทศไม่ต้องถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและการนำเข้าจะเสียภาษีเมื่อนำเข้ามาในประชาคม เศรษฐกิจยุโรปตามมูลค่าศุลกากรของพวกเขา¹⁰⁰

3.3.2.3 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มในสาธารณรัฐฝรั่งเศส

ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มในสาธารณรัฐฝรั่งเศส ได้แก่ การขายสินค้าและการให้บริการ ฐานภาษีสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มในสาธารณรัฐฝรั่งเศสครอบคลุมค่าตอบแทนทั้งหมดในรูปของเงิน สดหรือสิ่งของที่ได้รับจากผู้ขาย ราคาที่เกิดขึ้นจริงทั้งหมดที่จ่ายนั้นถือเป็นฐานภาษี ซึ่งหมายความว่าผู้ขายไม่สามารถลดฐานภาษีโดยการหักค่าน้ำหนักสิ่งที่จะเป็นค่าใช้จ่ายตามปกติของเขาเองไปยัง ผู้บริโภคได้¹⁰¹

การนำเข้าสินค้าใด ๆ เข้าในสาธารณรัฐฝรั่งเศสเป็นการทำธุรกรรมที่ต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น เมื่อสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศส่งสินค้าไปยังสาขาในสาธารณรัฐฝรั่งเศส การนำเข้านั้นจะถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชายแดน¹⁰² ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าประกอบด้วย มูลค่าที่ถูกกำหนดที่รายการในการประกาศที่เกี่ยวข้อง เพิ่มขึ้นจากภาษีศุลกากรและภาษีที่เกี่ยวข้อง (นอกเหนือจากภาษีมูลค่าเพิ่มเอง) ค่าคอมมิชชั่น บรรจุภัณฑ์ การขนส่งและการประกันภัยไปยัง ปลายทางที่เริ่มต้นจะรวมอยู่ในราคาที่เรียกเก็บภาษีศุลกากร แต่เมื่อมีการเก็บภาษี องค์ประกอบของ ราคาเหล่านี้ได้รับยกเว้นจากการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไปในสาธารณรัฐฝรั่งเศส¹⁰³

⁹⁹ Francis Lefebvre. Op.cit.

¹⁰⁰ Ibid.

¹⁰¹ Ibid. p. 282.

¹⁰² Francis Lefebvre. Op.cit. p. 278.

¹⁰³ Ibid. p. 283.

3.3.2.4 ขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่มในสาธารณรัฐฝรั่งเศส

ภาษีมูลค่าเพิ่มจะจัดเก็บเมื่อมีการขายสินค้าหรือให้บริการใด ๆ ที่ได้กระทำในสาธารณรัฐฝรั่งเศส ที่ซึ่งมีการขายสินค้าหรือให้บริการที่ต้องเสียภาษีที่กระทำโดยบุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีในส่วนของกิจกรรมทางเศรษฐกิจ คำว่า “กิจกรรมทางเศรษฐกิจ” เป็นคำที่มีได้หมายความว่าตั้งแต่เพียงอุตสาหกรรม กิจกรรมเชิงพาณิชย์และเกษตรกรรมในกรอบกฎหมายเท่านั้น แต่ยังรวมถึงการบริการระดับมืออาชีพและกิจกรรมอื่น ๆ ที่ถูกจัดหมวดหมู่ไว้ตามกฎหมาย¹⁰⁴

บุคคลผู้ต้องรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่ม คือบุคคลใดบุคคลหนึ่งที่มีส่วนร่วมในกิจกรรมทางเศรษฐกิจ กิจกรรมทางเศรษฐกิจประกอบด้วยการผลิตสินค้า การตลาด การจัดหาบริการทุกชนิด การเพาะปลูก อาชีพอิสระ ส่วนคำนิยามของ “ผู้ต้องรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่ม” นั้น คือ บุคคลที่ถูกคาดหมายว่ามีรายได้ที่ได้รับจากค่าสินค้าและบริการตามความสามารถของตน เช่น เมื่อได้รับเงินเดือนสำหรับการจ้างงานหรือเมื่อขายสินค้าส่วนตัว¹⁰⁵

เรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น การทำธุรกิจต้องเกี่ยวข้องกับคนสองคนที่อยู่ในสถานะแตกต่างกัน ดังนั้นการซื้อขายระหว่างบริษัทแม่และบริษัทลูกเป็นรายการที่ต้องเสียภาษี แต่การซื้อขายระหว่างสำนักงานใหญ่และสำนักงานสาขาของบริษัทเดียวกันนั้น ไม่ต้องเสียภาษี¹⁰⁶

ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้นจะต้องมีการลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยผู้ที่มีหน้าที่ที่จำต้องมีการลงทะเบียนสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นแยกได้ 3 กรณีดังนี้

(1) หน่วยงานในสาธารณรัฐฝรั่งเศส ถ้าธุรกิจที่ต้องเสียภาษีในสาธารณรัฐฝรั่งเศส ซึ่งเป็นความรับผิดชอบที่จะต้องจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม ธุรกิจจะต้องลงทะเบียนและการบัญชีสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มในสาธารณรัฐฝรั่งเศส อย่างไรก็ตาม หน่วยงานที่จัดตั้งขึ้นหรือนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นในสาธารณรัฐฝรั่งเศสอาจได้รับการยกเว้นจากการลงทะเบียนหากกิจการของพวกเขา ในปีภาษีที่แล้วน้อยกว่า (ไม่รวมภาษีจำนวนเงินที่ยกเว้น) 32,600 ยูโรในแง่ของการให้บริการ หรือ 81,500 ยูโรในแง่ของสินค้า¹⁰⁷

¹⁰⁴ France: VAT Essential. Retrieved July 29, 2013, from

<http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/vat-gst-essentials/pages/france.aspx#1>

¹⁰⁵ Francis Lefebvre. Op.cit. p. 277.

¹⁰⁶ Ibid.

¹⁰⁷ France: VAT Essential registration. Op.cit.

(2) กิจกรรมที่ไม่ได้อยู่ในสาธารณรัฐฝรั่งเศส กฎเกณฑ์การลงทะเบียนที่ใช้กับหน่วยงานในสาธารณรัฐฝรั่งเศส ยังนำไปใช้กับกิจกรรมที่ไม่ได้อยู่ในสาธารณรัฐฝรั่งเศสด้วย ซึ่งจะทำให้ต้องเสียภาษีในสาธารณรัฐฝรั่งเศส อันซึ่งพวกเขาเป็นผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างไรก็ตาม สำหรับหน่วยงานหรือกิจกรรมที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่เป็นหลักแหล่งนั้น ไม่มีเกณฑ์การลงทะเบียนมูลค่าเพิ่มอยู่¹⁰⁸

ในกรณีของการส่งมอบภายในสหภาพยุโรปที่ดำเนินการจากสาธารณรัฐฝรั่งเศส หน่วยงานที่ไม่ใช่ของสาธารณรัฐฝรั่งเศสควรจะลงทะเบียนสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มและเพื่อวัตถุประสงค์ภายในของรัฐ¹⁰⁹

ในกรณีที่นิติบุคคลที่มาจากรัฐสมาชิกสหภาพยุโรป (EU) ในการที่จะจัดการกับภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ธุรกิจของสหภาพยุโรปจะต้องลงทะเบียนสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มในสาธารณรัฐฝรั่งเศสและอาจเลือกที่จะแต่งตั้งตัวแทนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งไม่ต้องรับผิดชอบใดๆ ต่อเจ้าหน้าที่ภาษีได้ เพื่อดำเนินการใด ๆ เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม¹¹⁰

(3) กิจกรรมที่ไม่ได้เป็นสมาชิกของสหภาพยุโรป เพื่อจัดการกับภาษีมูลค่าเพิ่มกิจกรรมของพวกเขา นั้น ธุรกิจที่ไม่ใช่ธุรกิจของสหภาพยุโรปที่ยังไม่ได้จัดตั้งขึ้นในสาธารณรัฐฝรั่งเศส จะต้องลงทะเบียนสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มในสาธารณรัฐฝรั่งเศสและแต่งตั้งตัวแทนภาษีมูลค่าเพิ่มผู้ซึ่งเป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในสาธารณรัฐฝรั่งเศส โดยได้รับการรับรองสำเนาถูกต้องโดยสำนักงานภาษี เพื่อทำหน้าที่เป็นตัวแทนขายและผู้ที่จะจ่ายภาษีและดำเนินการอย่างเป็นทางการในการบริหารงานที่จำเป็นทั้งหมดในนามของธุรกิจหรือกิจการของต่างชาติ¹¹¹

3.3.2.5 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในสาธารณรัฐฝรั่งเศส

แต่เดิมในสาธารณรัฐฝรั่งเศสก่อน ค.ศ. 1993 นั้นได้มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มพื้นฐานอยู่ 3 อัตรา กล่าวคือ อัตราที่เพิ่มขึ้น (Increased Rate) อัตรามาตรฐาน (Standard Rate) และอัตราต่ำ (Reduced Rate) แต่ก็มีอัตราต่ำมาก (Super-reduced Rate) ให้กับผลิตภัณฑ์พิเศษบางประเภท (โดยหลัก ก็วารสารและหนังสือพิมพ์)¹¹²

¹⁰⁸ Ibid.

¹⁰⁹ Ibid.

¹¹⁰ Ibid.

¹¹¹ Ibid.

¹¹² Francis Lefebvre. Op.cit. p. 284.

(1) อัตรามาตรฐาน (Standard Rate) มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 18.6 นำไปใช้กับการส่งมอบทั้งหมดของสินค้าและบริการอื่น ๆ นอกเหนือจากที่เก็บภาษีในอัตราที่เพิ่มขึ้นหรือลดลง หรือได้รับการยกเว้นจากการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส ซึ่งหมายความว่าอัตรามาตรฐานนี้คุ้มครองการขายสินค้าที่ผลิตขึ้นทั้งหมด การก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์ และการให้บริการทุกประเภท¹¹³

(2) อัตราต่ำ (Reduced Rate) มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 5.5 นำไปใช้กับผลิตภัณฑ์และบริการที่ถูกจำแนกไว้โดยเฉพาะโดยประมวลรัษฎากรของสาธารณรัฐฝรั่งเศส

การส่งมอบสินค้าที่ใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำ ได้แก่

1. ผลิตภัณฑ์อาหารส่วนใหญ่ (ที่มีได้ขายในโรงแรม)
2. การขายอาหารแบบห่อกลับบ้าน
3. อุปกรณ์สำหรับคนพิการ
4. ผลิตภัณฑ์ที่ถูกขายกับผลผลิตที่ได้มาจากการเกษตร จากการประมง หรือผลิตภัณฑ์

จากน้ำผึ้ง

5. ผลิตภัณฑ์อาหารสำหรับสัตว์บางอย่าง

6. หนังสือ

7. ยารักษาโรคที่มีค่าใช้จ่ายที่ไม่ได้รับการชดเชยโดยการรักษาความปลอดภัยทาง

สังคม

8. การซื้อ การขาย การนำเข้า ฯลฯ ซึ่งงานต้นฉบับของงานศิลปะ (แต่จนกว่าจะถึงจุดเริ่มต้นของปี 1993 ซึ่งเป็นเวลาที่จะกลายเป็นการใช้อัตรามาตรฐานบังคับแก่สินค้าประเภทนี้)

การจำแนกประเภทที่แน่นอนของขอบเขตของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำสำหรับผลิตภัณฑ์อาหารมีความยุ่งยากซับซ้อน โดยมีการประยุกต์ใช้อัตรามาตรฐานกับเครื่องดื่มที่มีส่วนผสมของแอลกอฮอล์ และชีส โกแลต และอัตราฟุ่มเฟือยสำหรับคาเวียร์ เป็นต้น¹¹⁴

ส่วนการให้บริการ อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำจะนำมาใช้กับการบริการดังต่อไปนี้

1. สปาความร้อน
2. การขนส่งผู้โดยสาร
3. ห้องพักและบริการ (อื่น ๆ นอกเหนือจากระดับที่ฟุ่มเฟือยหรูหรา) และการตั้งแคมป์ (ค่าย)
4. อาหารในโรงอาหารของบริษัทหรือโรงพยาบาล

¹¹³ Ibid.

¹¹⁴ Ibid. p. 285.

5. การให้บริการประปา ไฟฟ้า ก๊าซและความร้อนในเมือง
6. บัตรเข้าชมการแสดงละครหรืองานแสดงดนตรี ภาพยนตร์และสถานที่ท่องเที่ยว
7. การสมัครเป็นสมาชิกบริการโทรทัศน์ส่วนตัว
8. ค่าขนานหน้าและค่าธรรมเนียมขนานหน้าซื้อขายหลักทรัพย์ที่ได้รับสำหรับการดังกล่าว

ข้างต้น¹¹⁵

(3) อัตราที่เพิ่มขึ้น (Increased Rate) หรืออาจเรียกว่า อัตราฟุ่มเฟือย (Luxury Rate) มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 22 โดยอัตราภาษีนำไปใช้กับสินค้าและบริการต่อไปนี้

1. รถยนต์และรถจักรยานยนต์ขนาดใหญ่ (เช่น เครื่องยนต์ที่มีขนาดมากกว่ากว่า 240 ซีซี)
2. อัญมณี โลหะมีค่าและไข่มุก
3. อุปกรณ์การถ่ายภาพและภาพยนตร์
4. อุปกรณ์บันทึกวิดีโอและเสียง
5. ขนสัตว์ที่มีลักษณะหรูหราฟุ่มเฟือย
6. น้ำหอม
7. คาเวียร์
8. บุหรี่ ยาสูบ
9. การจัดตั้งการพนัน สลากกินแบ่งรัฐบาล การพนันแข่งม้า (ภาษาฝรั่งเศสเรียกว่า Paris Mutuels)
10. การแสดงหรือสิ่งพิมพ์ลามกอนาจารและการให้บริการในร้านขายสินค้าที่เกี่ยวข้องกับเพศ (Sex-shops)¹¹⁶

มีข้อสังเกตว่า อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราที่เพิ่มขึ้น (Increased Rate) จะถูกรวมเข้าไปในอัตรามาตรฐาน โดยเกิดผลตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1993 ในการปฏิบัติตามการตัดสินใจของประชาคมเศรษฐกิจยุโรป (EEC หรือ สหภาพยุโรปในปัจจุบันนั่นเอง) ในการประสานอัตราภาษี หลังจากนั้น บรรดาสมาชิกของประชาคมเศรษฐกิจยุโรปต้องมีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลัก 2 อัตราเท่านั้น โดยอัตรามาตรฐานจะต้องไม่น้อยกว่าร้อยละ 15 และ อัตราต่ำไม่ว่าจะมีหนึ่งหรือสองอัตรา จะต้องมียอดขั้นต่ำร้อยละ 5 สำหรับรายการที่กำหนดของผลิตภัณฑ์และบริการ ส่วนอัตราต่ำมาก (Super-reduced Rate) และอัตราร้อยละ 0 ที่มีอยู่ก็ยังสามารถคงอยู่ไว้ได้¹¹⁷

¹¹⁵ Ibid.

¹¹⁶ Ibid. p. 285.

¹¹⁷ Ibid. p. 284.

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้น ได้มีการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลาขึ้นอยู่กับสภาพเศรษฐกิจของประเทศในแต่ละช่วงเวลา โดยในปัจจุบันนั้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของฝรั่งเศสมีอัตราดังนี้

(1) อัตรามาตรฐาน คือ ร้อยละ 19.6

(2) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรากลาง คือ ร้อยละ 7

ซึ่งใช้กับ หนังสือ การขนส่งผู้โดยสาร การเข้าชนการแข่งขันกีฬาพื้นบ้านและความบันเทิง โรงแรม ที่พักและร้านอาหาร วิทยุกระจายเสียงและโทรทัศน์ นักเขียนและนักประพันธ์เพลง การทำงานในที่อยู่อาศัย¹¹⁸

(3) อัตราต่ำ คือ ร้อยละ 5.5

โดยอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้นำมาใช้จำกัดสำหรับรายการของสินค้าและบริการ รวมทั้งน้ำและเครื่องดื่ม (ยกเว้นเครื่องดื่มแอลกอฮอล์) อาหารสำหรับบริโภค การให้บริการในร้านอาหาร โรงเรียน อุปกรณ์พิเศษและบริการสำหรับคนพิการ อุปกรณ์สำหรับการใช้งานทางการแพทย์ อุปกรณ์ทางการแพทย์สำหรับผู้พิการ และอุปกรณ์บางอย่างของการผลิตไฟฟ้า การผลิตพลังงานความร้อนและก๊าซธรรมชาติ หนังสือขายและเช่ารวมทั้งหนังสือดิจิทัล (ตั้งแต่ 1 มกราคม 2013)¹¹⁹

(4) อัตราต่ำมาก คือ ร้อยละ 2.1

ซึ่งใช้กับ หนังสือพิมพ์ ค่าเข้าชมการแสดงและยารักษาสุขภาพของมนุษย์¹²⁰

(5) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและมีสิทธิที่จะได้รับภาษีซื้อที่ตนได้เสียไปกลับคืน (กิจการที่ได้รับการยกเว้น) เพื่อลดภาระทางภาษี เช่น อุปกรณ์ทางการแพทย์บางอย่าง การบริการไปรษณีย์ การศึกษา องค์การการกุศล การทำธุรกรรมทางการเงินบางอย่าง ประกันภัย การพนันและการเล่นการพนันและลอตเตอรี่

และในวันที่ 13 พฤศจิกายน ค.ศ. 2012 นายกรัฐมนตรีของสาธารณรัฐฝรั่งเศสได้ประกาศข้อเสนอของรัฐบาลที่จะแก้ไขอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) ในสาธารณรัฐฝรั่งเศสโดยให้เริ่ม

¹¹⁸ France: VAT Essential registration. Op.cit.

¹¹⁹ France – Proposed VAT rate changes for 2014. Retrieved July 30, 2013, from <http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/taxnewsflash/pages/france-proposed-vat-changs-2014.aspx>

¹²⁰ 2013 European Union EU VAT rates. Retrieved July 30, 2013, from <http://www.vatlive.com/vat-rates/european-vat-rates/eu-vat-rates/>

บังคับใช้วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2014 ภายใต้ข้อเสนอดังกล่าวอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะเริ่มต้นในปี 2014 จะเป็นดังนี้

- (1) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรามาตรฐานจะเพิ่มขึ้นจากร้อยละ 19.6 เป็นร้อยละ 20
- (2) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรากลางจะเพิ่มขึ้นจากร้อยละ 7 เป็นร้อยละ 10
- (3) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรากำลังจะลดลงจากร้อยละ 5.5 เป็นร้อยละ 5¹²¹

3.3.2.6 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในสาธารณรัฐฝรั่งเศส

ระบบการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้นจะมีลักษณะเดียวกันกับสหราชอาณาจักรเนื่องจากการเป็นสมาชิกภาพของสหภาพยุโรปกล่าวคือ โดยการใช้ใบกำกับภาษี (Tax Invoice) เป็นหลักฐานสำคัญในการเสียภาษี และคำนวณโดยการนำภาษีซื้อมาหักออกจากภาษีขาย โดยผลต่างที่เป็นผลลัพธ์จากการคำนวณนั้นจะเป็นตัวบ่งชี้ถึงจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือสิทธิที่จะได้คืนภาษีจากรัฐต่อไป¹²²

3.4 เปรียบเทียบหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยกับต่างประเทศ

เมื่อได้ศึกษาถึงหลักการจัดเก็บมูลค่าเพิ่มทั้งของประเทศไทยตามประมวลรัษฎากรและของต่างประเทศซึ่งผู้วิจัยได้นำเสนอกฎหมายของสหราชอาณาจักรและสาธารณรัฐฝรั่งเศสแล้ว ดังกล่าวข้างต้น ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะนำหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยมาทำการเปรียบเทียบกับกฎหมายของสหราชอาณาจักรและสาธารณรัฐฝรั่งเศสเพื่อพิจารณาถึงข้อเหมือนหรือข้อแตกต่างเพื่อนำไปเป็นหลักและแนวทางในการวิเคราะห์วิจารณ์ต่อไปในบทที่ 4

3.4.1 เปรียบเทียบหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยตามประมวลรัษฎากรกับหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร

การพิจารณาเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของทั้งสองประเทศนั้น สามารถแยกวิเคราะห์หรือพิจารณาได้ดังจะกล่าวต่อไปนี้

- (1) ข้อพิจารณาขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม
- (2) ข้อพิจารณาอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

3.4.1.1 ข้อพิจารณาขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยและของสหราชอาณาจักรแล้ว สิ่งแรกที่มีความแตกต่างกันอันเป็นพื้นฐานของกฎหมายก็คือ ลักษณะการบัญญัติกฎหมาย กล่าวคือในประเทศไทยนั้นจะบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ใน

¹²¹ France – Proposed VAT rate changes for 2014. Op.cit.

¹²² Finance VAT. Retrieved July 31, 2013, from <http://www.calresult.com/finance/VAT.html>.

ลักษณะประมวล (Code) ซึ่งก็คือประมวลรัษฎากรนั่นเอง ส่วนสหราชอาณาจักรนั้นจะบัญญัติกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ในลักษณะที่บัญญัติเป็นพระราชบัญญัติ (Act) ซึ่งการบัญญัติไว้ในลักษณะเป็นพระราชบัญญัตินั้นมีข้อดีตรงที่เป็นการง่ายต่อการแก้ไข เพิ่มเติม กฎหมายให้เปลี่ยนแปลงไปตามวิวัฒนาการทางสังคมกว่าการบัญญัติในลักษณะประมวล ซึ่งอาจเป็นเพราะเหตุผลที่ว่าใน สหราชอาณาจักรนั้น เป็นกฎหมายระบบจารีตประเพณี (Common Law) จึงไม่มีการบัญญัติกฎหมายในลักษณะประมวล (Code)

หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยและของสหราชอาณาจักรนั้นต่างมีความคล้ายคลึงกันในส่วนฐานภาษี กล่าวคือ เป็นการจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภคสินค้าหรือบริการที่ได้กระทำในประเทศของตนและเก็บจากการนำเข้าสินค้าด้วย ซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวต่างก็มีลักษณะเป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ซึ่งบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีซึ่งก็คือผู้ประกอบการที่ได้ขายสินค้าหรือให้บริการ ชอบที่จะผลักภาระภาษีให้แก่ผู้บริโภค (Consumer) ผ่านทางการรวมภาษีที่ตนได้เสียไปในการซื้อวัตถุดิบหรือที่ได้เสียไปในกระบวนการผลิตซึ่งก็คือภาษีซื้อ (Input Tax) เป็นต้นทุนของสินค้าหรือบริการ ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าบุคคลผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงทั้งของประเทศไทยและสหราชอาณาจักรก็คือ ผู้บริโภคขั้นสุดท้ายซึ่งได้ซื้อสินค้าหรือรับบริการนั่นเอง

ทั้งกฎหมายของประเทศไทยและสหราชอาณาจักรในส่วนที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ได้มีลักษณะที่เหมือนกันอีกประการ คือ บุคคลซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมีหน้าที่ที่จะต้องไปจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อหน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการนี้ โดยกฎหมายได้กำหนดเงื่อนไขว่าผู้ประกอบการที่จำเป็นต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะต้องมีรายได้ต่อปีเป็นไปตามจำนวนที่กำหนดจึงจะเข้าสู่ระบบของภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ซึ่งตรงจุดเกณฑ์การกำหนดมูลค่าของประเทศไทยและของสหราชอาณาจักรจะมีความแตกต่างกันกล่าวคือ ในประเทศไทยนั้น ได้กำหนดจำนวนของรายรับไว้ว่า จะต้องมียารับเกินกว่า 1,800,000 ต่อปี แต่กฎหมายของสหราชอาณาจักรได้กำหนดให้กิจการที่จะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต้องผลประกอบการประจำปี เกินกว่า 79,000 ปอนด์¹²³ โดยผู้ประกอบการจะต้องออกไปกำกับภาษีให้แก่ผู้บริโภคทุกครั้งที่มีการซื้อขายสินค้าหรือบริการ ดังนั้นจะเห็นได้ว่าในส่วนนี้กฎหมายของไทยและของสหราชอาณาจักรนั้นมีความคล้ายคลึงกันเป็นอย่างมากจะแตกต่างกันก็แต่เพียง จำนวนรายได้ต่อปีของผู้ประกอบการที่จำเป็นต้องจดทะเบียนต่อหน่วยงานที่รับผิดชอบ ซึ่งเป็นการต่างกันเพียงรายละเอียดเท่านั้น

¹²³ 1 ปอนด์ เท่ากับ 47.01 บาท ข้อมูล ณ วันที่ 31 กรกฎาคม พ.ศ. 2556. ที่มา อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ธนาคารกรุงเทพ.

ในส่วนการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นทั้งประเทศไทยและสหราชอาณาจักรนั้นได้อาศัยหลักการในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นอย่างเดียวกันทั้งในส่วนหลักฐานการคำนวณภาษีและวิธีการคำนวณภาษีกล่าวคือ ในส่วนหลักฐานการคำนวณภาษีนั้นทั้งประเทศไทยและสหราชอาณาจักรต่างใช้ใบกำกับภาษี (Tax Invoice) เป็นหลักฐานแสดงการเสียภาษี และวิธีการในการคำนวณภาษีนั้นต่างก็อาศัยหลักการที่ นำภาษีขาย (Output Tax) หักออกด้วยภาษีซื้อ (Input Tax) ซึ่งถ้าหากผลเป็นบวกผู้ประกอบการก็มีหน้าที่นำส่งเงินภาษีแก่รัฐ แต่ถ้าหากว่าคำนวณแล้วค่าเป็นลบผู้ประกอบการมีสิทธิที่จะได้รับคืนจากรัฐ

3.4.1.2 ข้อพิจารณาอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

(1) พิจารณารูปแบบของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

รูปแบบของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยและของสหราชอาณาจักรนั้นมีความแตกต่างกัน กล่าวคืออัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้บังคับในประเทศไทยในปัจจุบันนั้นมีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 10 และอัตราร้อยละ 0 ซึ่งใช้บังคับกับการขายสินค้าหรือการให้บริการและการนำเข้าสินค้า อันเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มทุกประเภท แต่อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักรนั้นหาได้มีเพียงสองอัตราไม่ แต่มีอัตราภาษีส่วนเพิ่มจำนวน 3 อัตรา ซึ่งเรียกว่าระบบอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรา (Multi-Rate) ซึ่งในสหราชอาณาจักรนั้นจะแบ่งอัตราภาษีออกเป็นสามอัตราคือ อัตรามาตรฐาน (Standard Rate) ซึ่งมีอัตราร้อยละ 20 ซึ่งใช้บังคับกับทุกการขายสินค้าหรือให้บริการโดยทั่วไปและการนำเข้าสินค้า และอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำ (Reduced Rate) มีอัตราร้อยละ 5 และอัตราร้อยละ 0 ซึ่งใช้บังคับกับสินค้าหรือการให้บริการบางประเภทตามที่กฎหมายกำหนดไว้ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นสินค้าที่จำเป็นในการดำรงชีพแต่ไม่ถึงขนาดที่เป็นสินค้าที่ประชาชนจะต้องบริโภคอย่างขาดเสียมิได้ซึ่งกฎหมายจะยกเว้นภาษีให้

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าในสหราชอาณาจักรนั้นสินค้าหรือบริการแต่ละประเภทอาจจะถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่แตกต่างกันตามประเภทของสินค้าและบริการนั้น ๆ ซึ่งต่างจากประเทศไทยที่สินค้าหรือบริการประเภทต่าง ๆ โดยหลักแล้วจะอยู่ในบังคับที่จะถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราเป็นอย่างเดียวกันคืออัตราร้อยละ 7 อันเป็นอัตรามาตรฐาน และกิจการบางประเภทจะอยู่ในบังคับอัตราร้อยละ 0 อย่างไรก็ตาม ในส่วนอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งของประเทศไทยและสหราชอาณาจักรนั้นก็ยังคงมีความคล้ายคลึงกันบางประการ กล่าวคือ ต่างมีการกำหนดให้สินค้าและบริการบางประเภทอยู่ในบังคับอัตราร้อยละ 0 (ผู้ประกอบการไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีขายแต่ในขณะเดียวกันก็มีสิทธิในการขอคืนภาษีซื้อเพื่อลดภาระภาษีได้) และสินค้าหรือบริการบางประเภทกฎหมายก็ยกเว้นภาษีให้ (ผู้ประกอบการไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีขายแต่ในขณะเดียวกันก็ไม่มีสิทธิในการขอคืนภาษีซื้อ) แต่จะมีความแตกต่างในส่วนประเภทของสินค้าที่ถูกกำหนดให้ใช้อัตรา

ร้อยละ 0 และการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของแต่ละประเทศ อันเนื่องมาจากสภาพเศรษฐกิจ สังคม วัฒนธรรมการค้ารังชีพ และรวมถึงนโยบายของแต่ละรัฐในอันที่จะส่งเสริมสินค้าและบริการ บางประเภท

(2) พิจารณาหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราที่ใช้บังคับในสหราชอาณาจักรนั้น จะมีลักษณะที่วางหลักทั่วไปโดยใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรามาตรฐาน ที่มีอัตราที่ค่อนข้างสูงกับสินค้าและบริการ โดยทั่วไป และหากต้องการจะเก็บภาษีจากสินค้าหรือบริการประเภทใดในอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ลดต่ำลง (Reduced Rate) อัตราร้อยละ 0 หรือยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะกำหนดไว้ในกฎหมาย ซึ่งในข้อเท็จจริงจะเห็นได้ว่าอัตราภาษีอัตรานั้นจะใช้บังคับกับสินค้าหรือบริการที่มีความจำเป็นต่อการดำรงชีพของประชาชนอย่างขาดเสียมิได้ ซึ่งหากพิจารณาโดยหลักการแล้ว เท่ากับว่าในสหราชอาณาจักรนั้นได้วางหลักให้ สินค้าทุกประเภทรุ่นจำเป็นต้องเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรามาตรฐาน (ซึ่งก็คืออัตราร้อยละ 20) ส่วนอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 นั้น เป็นกรณีที่รัฐเห็นว่าสินค้าหรือบริการบางประเภทมีความจำเป็นต่อประชาชนก็จะกำหนดให้ใช้อัตราร้อยละ 0 แทน

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าในเรื่องอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักรนั้นมีความสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งตามหลักความสามารถในการเสียภาษี กล่าวคือผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีสูงต้องเสียภาษีในอัตราและจำนวนที่สูง ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีต่ำต้องเสียในอัตราและจำนวนที่ต่ำหรือไม่เสียเลย ซึ่งในกระบวนการทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักรนั้น วิธีการวัดความสามารถในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็คือ ประเภทของสินค้าหรือบริการที่บริโภคนั่นเอง

(3) พิจารณาหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักรนั้นใช้ระบบอัตราภาษีแบบหลายอัตรา (Multiple Rate) นั้นจะก่อให้เกิดต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และต้นทุนในการจ่ายภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม อันเนื่องมาจากการที่มีอัตราภาษีส่วนเพิ่มสองอัตรา ซึ่งจะมีการแบ่งแยกประเภทของสินค้าทั้งในส่วนที่ใช้กับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรามาตรฐาน (Standard Rate) อัตราร้อยละ 0 (Reduced Rate) และอัตราร้อยละ 0 (Zero Rate) ทั้งการยกเว้นภาษี (Exempt) ด้วย จึงก่อให้เกิดความยากของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น ทางฝ่ายรัฐผู้บริหารจัดการภาษีอากรจึงจำเป็นต้องใช้ต้นทุนในการดำเนินการจัดเก็บหรือการตรวจสอบการหนีหรือหลบหลีกเลี่ยงภาษีที่มากขึ้น

แต่ความยากของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักรนั้นก็ยิ่งถือว่าไม่อยู่ในระดับที่มีความรุนแรงมากนัก เนื่องจากมีอัตราภาษีเพียงแค่สามอัตราเท่านั้น

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยนั้นเนื่องจากว่ามีอัตรามาตรฐาน (Standard Rate) ซึ่งใช้บังคับกับทุกการกระทำทางเศรษฐกิจที่อยู่ในบังคับของภาษีมูลค่าเพิ่ม และมีอัตราร้อยละ 0 (Zero Rate) ใช้กับการส่งออกสินค้า จึงเป็นเหตุให้ระบบการบริหารจัดการภาษีมีความง่าย ต้นทุนในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของฝ่ายผู้จัดเก็บและต้นทุนในการจ่ายภาษีของฝ่ายผู้จัดเก็บจึงต่ำ อันเป็นการสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

ส่วนประเด็นในเรื่องหลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจนั้น อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของสหราชอาณาจักรนั้น มีผลเป็นการบิดเบือนการตัดสินใจในการกระทำทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ ทางฝ่ายผู้บริโภคจะเลือกที่จะตัดสินใจบริโภคสินค้าหรือบริการหรือการนำเข้าที่ไม่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือเสียในอัตราที่ต่ำ ซึ่งเป็นผลสืบเนื่องทำให้ผู้ประกอบการก็เลือกที่จะประกอบกิจการตามที่ผู้บริโภคเลือกที่จะบริโภคก็คือกิจการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราต่ำหรือไม่เสียเลย อันเนื่องมาจากอัตรามาตรฐานของสหราชอาณาจักรนั้นมีอัตราที่สูงถึงร้อยละ 20 แต่อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยเนื่องจากโดยหลักมีอัตรามาตรฐานใช้บังคับกับทุกกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่อยู่ในขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่มจึงไม่มีผลเป็นการบิดเบือนการตัดสินใจในการกระทำทางเศรษฐกิจของผู้บริโภคและต่อการตัดสินใจในการประกอบกิจการของผู้ประกอบการดังกล่าวไว้ข้างต้น และมีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ใช้บังคับแต่เฉพาะเพื่อประโยชน์แก่การส่งออกและเพื่อการอื่น ๆ

3.4.2 เปรียบเทียบหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยกับหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส

การพิจารณาเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของทั้งสองประเทศนั้น สามารถแยกวิเคราะห์หรือพิจารณาได้ ดังจะกล่าวต่อไปนี้

- (1) ข้อพิจารณาขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม
- (2) ข้อพิจารณาอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

3.4.2.1 ข้อพิจารณาขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยและสาธารณรัฐฝรั่งเศสแล้ว มีลักษณะการบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่เหมือนกัน กล่าวคือ มีการบัญญัติกฎหมายในลักษณะการรวบรวมกฎหมายที่เกี่ยวกับภาษีอากรไว้ในที่เดียวกันซึ่งก็คือบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมาย (Code) โดยในประเทศไทยได้บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร (Revenue Code) ส่วนสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้นบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายภาษีอากร (Tax Code)

ซึ่งทั้งสองประเทศนี้มีระบบพื้นฐานของกฎหมายที่เหมือนกันกล่าวคือ มีระบบกฎหมายแบบลายลักษณ์อักษร (Civil Law) ที่จะมีการบัญญัติกฎหมายไว้เป็นลายลักษณ์อักษรชัดเจน

หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนของฐานภาษีทั้งของประเทศไทยและของสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้นจะมีความคล้ายคลึงกัน กล่าวคือ เป็นการจัดเก็บภาษีจากการบริโภคสินค้าหรือบริการที่ได้กระทำในประเทศของตนและเก็บจากการนำเข้าสินค้าด้วยอันเป็นฐานภาษีซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวต่างก็มีลักษณะเป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ซึ่งบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีซึ่งก็คือผู้ประกอบการที่ได้ขายสินค้าหรือให้บริการ ชอบที่จะผลักภาระภาษีให้แก่ผู้บริโภค (Consumer) ผ่านทางการรวมภาษีที่ตนได้เสียไปในการซื้อวัตถุดิบหรือที่ได้เสียไปในกระบวนการผลิตซึ่งก็คือภาษีซื้อ (Input Tax) เป็นต้นทุนของสินค้าหรือบริการ ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าบุคคลผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงทั้งของประเทศไทยและสาธารณรัฐฝรั่งเศสก็คือ ผู้บริโภคขั้นสุดท้ายซึ่งได้ซื้อสินค้าหรือรับบริการนั่นเอง

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนการจดทะเบียนเพื่อเข้าสู่ระบบของภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการทั้งในประเทศไทยและสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้น มีลักษณะที่คล้ายคลึงกันในส่วนที่มีการกำหนดขอบเขตของรายได้ต่อปีของผู้ประกอบกิจการในการที่จะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อหน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่รับผิดชอบ แต่จะมีความแตกต่างในส่วนของเกณฑ์การกำหนดมูลค่ารายได้ต่อปีของผู้ประกอบการ ในประเทศไทยนั้น กฎหมายได้กำหนดจำนวนของรายรับไว้ว่า จะต้องมีรายรับเกินกว่า 1,800,000 ต่อปี จึงจะมีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ในสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้นได้มีการกำหนดแยกเงินได้ไว้สำหรับการขายสินค้ากับการให้บริการไว้แตกต่างกัน กล่าวคือ ผู้ประกอบการต้องมีรายได้เกินกว่า 32,600 ยูโรในแง่ของการให้บริการ หรือ 81,500 ยูโรในแง่ของสินค้า¹²⁴

ในส่วนการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นทั้งประเทศไทยและสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้นได้อาศัยหลักการในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นอย่างเดียวกันทั้งในส่วนหลักฐานการคำนวณภาษีและวิธีการคำนวณภาษี กล่าวคือ ในส่วนหลักฐานการคำนวณภาษีนั้นทั้งประเทศไทยและสาธารณรัฐฝรั่งเศสต่างใช้ใบกำกับภาษี (Tax Invoice) เป็นหลักฐานแสดงการเสียภาษี และวิธีการในการคำนวณภาษีนั้นต่างก็อาศัยหลักการที่ นำภาษีขาย (Output Tax) หักออกด้วยภาษีซื้อ (Input Tax) ซึ่งถ้าหากผลเป็นบวกผู้ประกอบการก็มีหน้าที่นำส่งเงินภาษีแก่รัฐ แต่ถ้าหากว่าคำนวณแล้วค่าเป็นลบผู้ประกอบการมีสิทธิที่จะได้รับคืนจากรัฐ

¹²⁴ 1 ยูโร เท่ากับ 41.2 บาท ข้อมูล ณ วันที่ 2 สิงหาคม พ.ศ. 2556. ที่มา อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ธนาคารแห่งประเทศไทย.

3.4.2.2 ข้อพิจารณาอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

(1) พิจารณารูปแบบของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

รูปแบบของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยและของสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้นมีความแตกต่างกัน กล่าวคืออัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้บังคับในประเทศไทยในปัจจุบันนั้นมีอัตราภาษีคือ อัตราร้อยละ 10 ซึ่งเป็นอัตรามาตรฐานใช้บังคับกับการบริโภคทุกประเภท และอัตราร้อยละ 0 มีไว้เพื่อประโยชน์แก่การส่งออกสินค้าและการอื่น ๆ

อย่างไรก็ตามอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้นมีอัตราภาษีส่วนเพิ่มถึงสามอัตรา กล่าวคือ มีอัตรามาตรฐาน (ร้อยละ 19.6) อัตราปานกลาง (ร้อยละ 7) อัตราต่ำ (ร้อยละ 5.5) และอัตราต่ำมาก (ร้อยละ 2.1) ซึ่งเป็นระบบอัตราภาษีหลายอัตรา (Multiple-Rate) ซึ่งขึ้นอยู่กับประเภทของสินค้าตามที่กฎหมายกำหนดไว้ โดยพิจารณาจากความจำเป็นต่อการดำรงชีพของประชาชนและมาตรการในการส่งเสริมสินค้าบางประเภทตามนโยบายแห่งรัฐ ซึ่งแต่เดิมก่อนที่จะมีการรวมกลุ่มสหภาพยุโรป อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในฝรั่งเศสนั้นมีอัตราที่เพิ่มขึ้น (Increased Rate) อีกอัตราหนึ่งซึ่งใช้บังคับกับสินค้าหรือการให้บริการบางประเภทที่มีความฟุ่มเฟือยหรือไม่จำเป็นในการดำรงชีพ แต่อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มประเภทนี้ได้ถูกรวมเข้ากับอัตรามาตรฐานตามบทบัญญัติของกฎหมายของสหภาพยุโรปที่สาธารณรัฐฝรั่งเศสในฐานะสมาชิกต้องปฏิบัติตามจึงอาจถือเสมือนว่าสาธารณรัฐฝรั่งเศสได้ยกเลิกอัตราดังกล่าวไปแล้ว

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าในสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้นสินค้าหรือบริการแต่ละประเภทอาจจะถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่แตกต่างกันตามประเภทของสินค้าและบริการนั้น ๆ ซึ่งต่างจากประเทศไทยที่ไม่ว่าสินค้าหรือบริการประเภทใด ๆ ต่างอยู่ในบังคับที่จะถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราเป็นอย่างเดียวกัน

อย่างไรก็ตาม ในส่วนอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของทั้งสองประเทศ ยังคงมีความคล้ายคลึงกันในส่วนที่มีการใช้อัตราร้อยละ 0 และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือต่างมีการกำหนดให้สินค้าและบริการบางประเภทอยู่ในบังคับอัตราร้อยละ 0 (ผู้ประกอบการไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีขายแต่ในขณะเดียวกันก็มีสิทธิในการขอคืนภาษีซื้อเพื่อลดภาระภาษีได้) และสินค้าหรือบริการบางประเภทกฎหมายก็ยกเว้นภาษีให้ (ผู้ประกอบการไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีขายแต่ในขณะเดียวกันก็ไม่มีสิทธิในการขอคืนภาษีซื้อ) แต่จะมีความแตกต่างในส่วนประเภทของสินค้าที่ถูกกำหนดให้ใช้อัตราร้อยละ 0 ศูนย์และการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของแต่ละประเทศ อันเนื่องมาจากสภาพเศรษฐกิจ สังคม วัฒนธรรมการดำรงชีพ และรวมถึงนโยบายของแต่ละรัฐในอันที่จะส่งเสริมสินค้าและบริการบางประเภท

(2) พิจารณาหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

เนื่องมาจากการที่สาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้นได้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้อัตราภาษีหลายอัตราจำนวนถึงสามอัตราโดยใช้บังคับตามแต่ประเภทของสินค้า การบริการและการส่งออกสินค้า ซึ่งพิจารณาตามความจำเป็นในการใช้สินค้าหรือบริการนั้นในการดำรงชีพของประชาชนและอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรามาตรฐานนั้น มีอัตราค่อนข้างสูงถึงร้อยละ 19.6 จึงเห็นได้ว่าอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้น สามารถสะท้อนได้ถึงความเป็นธรรมในแนวตั้งตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ที่ผู้มีความสามารถในการเสียภาษีสูงต้องเสียภาษีในอัตราและจำนวนที่สูง ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีต่ำต้องเสียในอัตราและจำนวนที่ต่ำหรือไม่เสียเลย ซึ่งในกระบวนการทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้น วิธีการหรือตัวชี้วัดถึงความสามารถในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็คือ ประเภทของสินค้าหรือบริการที่บริโภคนั่นเอง กล่าวคือ สินค้าหรือบริการบางประเภทเป็นสินค้าฟุ่มเฟือยย่อมสันนิษฐานได้ว่าเป็นสิ่งที่ผู้มีรายได้สูงนิยมบริโภค เช่น รถยนต์ เครื่องประดับราคาแพง เป็นต้น ส่วนสินค้าหรือบริการบางประเภทก็สามารถสันนิษฐานได้ว่าเป็นสิ่งที่มีความจำเป็นสำหรับผู้มีรายได้ต่ำ เช่น อาหารบริโภค เครื่องดื่ม เป็นต้น

(3) พิจารณาหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ

กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนอัตราภาษีของสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้น เนื่องจากมีจำนวนอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มถึงสี่อัตรา กล่าวคือ อัตรามาตรฐาน อัตราปานกลาง อัตราต่ำและอัตราร้อยละ 0 ดังที่กล่าวแล้วข้างต้น แม้จะมีความมากมายของอัตราภาษีแต่ด้วยลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้ไม่ก่อให้เกิดต้นทุนในการจัดเก็บภาษีของทั้งฝ่ายจัดเก็บภาษีซึ่งเป็นผู้บริหารการจัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษี เพราะการบริหารจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นรัฐมิได้เป็นผู้ที่ดำเนินการจัดเก็บเองโดยตรงแต่ได้มอบหมายให้ผู้ประกอบการจัดเก็บและนำส่งแก่รัฐ ส่วนผู้รับภาระภาษีก็ไม่มีหน้าที่ในการปฏิบัติตามกระบวนการในการจ่ายภาษี มีหน้าที่เพียงชำระเงินเมื่อคนต้องจ่ายภาษีเท่านั้น

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยนั้น เนื่องจากว่ามีเพียงอัตรามาตรฐานและอัตราร้อยละ 0 โดยอัตราร้อยละ 0 จะเป็นอัตราที่ใช้บังคับกับกิจการเกี่ยวกับการส่งออกและเพื่อการอื่น ๆ ดังนั้นโดยหลักจะใช้อัตรามาตรฐานบังคับกับทุกการกระทำทางเศรษฐกิจที่อยู่ในบังคับของภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงเป็นเหตุให้ระบบการบริหารจัดการภาษีมีความง่าย ต้นทุนในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของฝ่ายผู้จัดเก็บและต้นทุนในการจ่ายภาษีของฝ่ายผู้จัดเก็บจึงต่ำ อันเป็นการสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

ในกรณีของหลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจนั้นภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของสาธารณรัฐฝรั่งเศส เนื่องจากมีหลายอัตรามีทั้งอัตราสูงและต่ำ จึงมีผลเป็นการบิดเบือนการตัดสินใจในการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้บริโภค กล่าวคือผู้บริโภคก็จะเลือกบริโภคสินค้าหรือบริการที่เสียภาษีน้อยหรือไม่เสียภาษีเลยแทนที่จะเลือกประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจตามกลไกตลาดหรือตามครรลองในความต้องการอย่างแท้จริงซึ่งไม่มีเหตุจูงใจต่าง ๆ และก็ส่งผลกระทบต่อผู้ประกอบการที่จำต้องประกอบกิจการตามกำลังซื้อของผู้บริโภคหรือตามที่ผู้บริโภคต้องการ ดังนั้น ความมากมายของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศสจึงมีผลเป็นการบิดเบือนการตัดสินใจในการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ

บทที่ 4

บทวิเคราะห์อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 และอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของต่างประเทศ

ตามที่ผู้วิจัยได้ศึกษาในส่วนของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งในหลักการ แนวความคิด ทฤษฎี และหลักกฎหมายทั้งของราชอาณาจักรไทยและต่างประเทศดังกล่าวมาในบทที่ 2 และบทที่ 3 นั้น ในบทนี้ผู้วิจัยจะทำการวิเคราะห์ วิจัยและเปรียบเทียบในส่วนของหลักการทั่วไปของภาษีมูลค่าเพิ่ม อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในมิติของความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีและความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีเพื่อเป็นแนวทางในการพิจารณาปรับปรุงกฎหมายการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนที่เกี่ยวกับอัตราภาษีให้เกิดมีขึ้นซึ่งความเป็นธรรมและความมีประสิทธิภาพไปพร้อม ๆ กัน

ผู้วิจัยจะวิเคราะห์โดยแยกประเด็นการวิเคราะห์ออกเป็น 4 ประเด็น ดังต่อไปนี้

ประเด็นแรก วิเคราะห์อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 ต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี (Equity) และหลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency)

ประเด็นที่สอง วิเคราะห์อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของต่างประเทศต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี (Equity) และหลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency)

ประเด็นที่สาม วิเคราะห์การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี (Equity) และหลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency)

ประเด็นที่สี่ วิเคราะห์อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนผลกระทบในการเป็นประเด็นทางการเมือง

4.1 วิเคราะห์อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 ต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี (Equity) และหลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency)

ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะนำเสนอการวิเคราะห์อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 ถึงผลกระทบที่มีต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพ เพื่อศึกษาถึงข้อดีและข้อเสียของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรไทยในปัจจุบัน โดยผู้วิจัยจะแยกวิเคราะห์วิจัยเป็นรายประเด็นดังต่อไปนี้

(1) วิเคราะห์อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 ต่อหลักความเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการจ่าย (Ability-to-Pay)

(2) วิเคราะห์อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 ต่อหลักความมีประสิทธิภาพ

ในหัวข้อนี้ เนื่องจากอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น เป็นอัตราภาษีที่มีผลต่อสินค้าและบริการที่ได้กระทำในราชอาณาจักร อันเป็นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม อัตรามาตรฐานที่ใช้บังคับกับสินค้าและบริการเกือบทุกประเภทที่มีได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และมีได้อยู่ในขอบเขตของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรา 0 เพราะอัตราร้อยละ 0 นั้นจะไม่มีผลกระทบต่อการขายสินค้าและบริการที่ได้กระทำภายในราชอาณาจักร อันเนื่องมาจากอัตราภาษีอัตราดังกล่าวได้เกิดขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ส่งเสริมการส่งออกตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 3.3.5.3 โดยผู้วิจัยจะยกประเด็นเรื่องอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80/1 ไปรวมวิเคราะห์ในหัวข้อที่ 4.3 เสียทีเดียว

4.1.1 วิเคราะห์อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 ต่อหลักความเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการจ่าย (Ability-to-Pay)

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.2 ว่า ระบบภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเอง และระหว่างผู้จัดเก็บภาษีกับผู้เสียภาษี โดยพิจารณาตามความสามารถในการจ่าย ที่ต้องการให้การจัดเก็บภาษีในสถานการณ์ที่เหมือนหรือแตกต่างกันได้ จึงมีประเด็นที่ต้องพิจารณา ดังต่อไปนี้

(1) วิเคราะห์อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 ต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอนตามหลักความสามารถในการจ่าย

(2) วิเคราะห์อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 ต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งตามหลักความสามารถในการจ่าย

4.1.1.1 วิเคราะห์อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 ต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอนตามหลักความสามารถในการจ่าย

บุคคลที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีเท่ากันจะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐในจำนวนและสัดส่วนที่เท่ากัน ดังนั้น เมื่อพิจารณาจากอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรของราชอาณาจักรไทยในปัจจุบันที่สินค้าทุกประเภทที่มีได้อยู่ในขอบเขตของการยกเว้นและอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 จะต้องถูกบังคับจัดเก็บโดยใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 80

¹ จีรศักดิ์ รอดจันทร์ ก.เล่มเดิม. หน้า 22.

ซึ่งก็คือ อัตราร้อยละ 7 นั้นจะเห็นว่า หากผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีเท่ากันได้บริโภคสินค้าหรือบริการไม่ว่าชนิดเดียวกันหรือต่างชนิดก็จะเสียภาษีในสัดส่วนที่เท่ากัน ดังนั้น การพิจารณาหลักความเป็นธรรมในแวนอนนั้นจะต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขที่ว่าผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มมีความสามารถจ่ายภาษีที่เท่ากัน และมีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 80 เพียงอัตราเดียวที่มีผลต่อการบริโภคภายในประเทศ ซึ่งจะมีผลทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยมีค่าเท่ากับอัตราภาษีที่ใช้อยู่กับสินค้าและบริการประเภทนั้น ๆ ไม่ว่ามูลค่าของฐานภาษีจะสูงหรือต่ำเพียงใด

ตัวอย่างที่ 1

นาย ก. และนาย ข. ต่างมีเงินได้เท่าเทียมกัน ชื้อนาฬิกาชนิดและประเภทเดียวกัน ราคา 2,000 บาท ดังนี้ทั้งสองคนจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 7 % คิดเป็นจำนวน 140 บาท² โดยมีอัตราภาษีเฉลี่ยคือ 7³ เท่ากันทั้งนาย ก.และนาย ข. ซึ่งมีค่าเท่ากับอัตราภาษีส่วนเพิ่ม ก็คือ 7% นั่นเอง

ตัวอย่างที่ 2

นาย ก. และนาย ข. ต่างมีเงินได้เท่าเทียมกัน ชื้อนาฬิกาชนิดและประเภทแตกต่างกัน โดยนาฬิกาที่นาย ก. ต้องการซื้อมีราคา 4,000 บาท และนาฬิกาที่นาย ข. ต้องการซื้อมีราคา 2,000 บาท โดยทั้งสองคนจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 7 % ดังนั้น นาย ก.ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 280 บาท⁴ โดยคิดเป็นอัตราภาษีเฉลี่ยได้เท่ากับ 7⁵ ส่วนนาย ข.ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 140 บาท⁶ โดยคิดเป็นอัตราภาษีเฉลี่ยได้เท่ากับ 7⁷ เช่นเดียวกัน ซึ่งมีค่าเท่ากับอัตราภาษีส่วนเพิ่ม ก็คือ 7%

เมื่อพิจารณาจากกรณีศึกษาทั้งสองแล้วจะเห็นได้ว่า หากผู้ที่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มมีความสามารถในการเสียภาษีเท่าเทียมกัน ในหลักการของการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรไทยที่มีอัตรามาตรฐานตามมาตรา 80 ที่ใช้อยู่กับแก่การบริโภคภายในประเทศนั้น จะเสียภาษีในสัดส่วนที่เท่ากันไม่ว่าปริมาณหรือมูลค่าของฐานภาษีซึ่งก็คือ ราคาของสินค้าหรือบริการจะมากหรือน้อยเพียงใด โดยเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในสัดส่วนอัตราภาษีเฉลี่ยเท่ากับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ถ้าหากพิจารณาในเรื่องของจำนวนของภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้รับภาระภาษีต้องจ่ายนั้น จะเห็นได้ว่าจะต้องมีจำนวนที่แตกต่างกันอย่างแน่นอนอันเนื่องมาจากการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นคำนวณจากสัดส่วนจากราคาของสินค้าและบริการ ดังนั้นแม้ว่าจะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในสัดส่วนที่เท่ากัน แต่ก็อาจเสีย

² $(2,000 \times 7\% = 140 \text{ บาท})$.

³ $\{(100 \times 140) \div 2,000\}$.

⁴ $(4,000 \times 7\% = 280 \text{ บาท})$.

⁵ $\{(100 \times 280) \div 4,000\}$.

⁶ $(2,000 \times 7\% = 140 \text{ บาท})$.

⁷ $\{(100 \times 140) \div 2,000\}$.

ภาษีมูลค่าเพิ่มในจำนวนที่แตกต่างกันแปรผันตามมูลค่าของฐานภาษี ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่าเป็นลักษณะเฉพาะของภาษีมูลค่าเพิ่มที่จำนวนภาษีที่ต้องเสียจะแปรผันไปตามราคาหรือมูลค่าของฐานภาษี ซึ่งแตกต่างกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

อย่างไรก็ตาม ถ้าหากว่าผู้ที่ต้องรับภาระภาษีที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีที่เท่ากันบริโภคสินค้าหรือบริการคนละชนิดคนละประเภท หากสินค้าหรือบริการดังกล่าวนั้นอยู่ในข่ายที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม อัตราภาษีเฉลี่ยก็ยังมีค่าเท่ากับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้บังคับกับสินค้าหรือบริการนั้น ๆ เช่นเดิม ซึ่งเป็นผลจากอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวข้างต้น

ตัวอย่างที่ 3

นาย ก. และนาย ข. ต่างมีเงินได้เท่าเทียมกัน นาย ก. ต้องการซื้อนาฬิกาซึ่งมีราคา 4,000 บาท และนาย ข. ต้องการซื้อแหวนทองคำซึ่งมีราคา 40,000 บาท โดยทั้งสองคนจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 7% ดังนั้น นาย ก. ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเงิน 280 บาท⁸ โดยคิดเป็นอัตราภาษีเฉลี่ยได้เท่ากับ 7⁹ ส่วนนาย ข. ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 2,800 บาท¹⁰ โดยคิดเป็นอัตราภาษีเฉลี่ยได้เท่ากับ 7¹¹ เช่นเดียวกันซึ่งมีค่าเท่ากับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้บังคับก็คือ 7%

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าไม่ว่ามูลค่าของฐานภาษีจะเปลี่ยนแปลงไป หรือประเภทของฐานภาษีจะเป็นคนละประเภทกันก็ตาม หากผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มมีความสามารถในการจ่ายเท่ากันก็จะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในสัดส่วนที่เท่ากัน แม้จำนวนของภาษีจะแตกต่างกันก็ตาม ซึ่งเป็นลักษณะเฉพาะของภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งจำนวนภาษีที่เสียจะแปรเปลี่ยนไปตามราคาหรือมูลค่าของฐานภาษี จึงเห็นได้ว่า อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรนี้ไม่ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวอนตามหลักความสามารถในการจ่าย

4.1.1.2 วิเคราะห์อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 ต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งตามหลักความสามารถในการจ่าย

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.2.2.2 ว่า หลักความเป็นธรรมในแนวตั้งตามหลักความสามารถในการจ่ายความเป็นธรรมจะเกิดขึ้นเมื่อบุคคลต้องเสียภาษีตามความสามารถที่ตนมี และผู้จัดเก็บก็ต้องดำเนินการจัดเก็บภาษีตามที่ผู้เสียภาษีมีความสามารถที่จะเสียภาษีได้ ดังนั้นเงื่อนไขในการวิเคราะห์หลักความเป็นธรรมในแนวตั้งจะต้องอยู่ใน

⁸ $(4,000 \times 7\% = 280 \text{ บาท})$.

⁹ $\{(100 \times 280) \div 4,000\}$.

¹⁰ $(40,000 \times 7\% = 2,800 \text{ บาท})$.

¹¹ $\{(100 \times 2,800) \div 40,000\}$.

ข้อพิจารณาที่ว่า ผู้รับภาระภาษีเป็นผู้ที่มีความสามารถที่แตกต่างกันอันเนื่องมาจากหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งนั้น จำต้องนำเรื่องความสามารถในการจ่ายภาษีที่แตกต่างกันมาพิจารณา

ได้กล่าวมาในหัวข้อ 4.1.1.1 ว่า ด้วยผลของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีเฉพาะอัตรามาตรฐานที่ใช้บังคับกับการบริโภคภายในประเทศนั้น จะมีผลให้สัดส่วนภาษีที่ต้องเสียมีค่าเท่ากับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้บังคับกับสินค้านั้น ดังนั้น โดยลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีอัตราภาษีตามมาตรา 80 เพียงอัตราเดียวที่ใช้บังคับแก่ทุก ๆ การบริโภคภายในประเทศแล้ว การเพิ่มขึ้นซึ่งมูลค่าของฐานภาษีจะไม่มีผลเปลี่ยนแปลงสัดส่วนของภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องเสียแก่รัฐจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการ ไม่ว่าสินค้าหรือบริการที่อยู่ในขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะเป็นประเภทหรือชนิดเดียวกันหรือต่างกันก็ตาม

ดังนั้น เมื่อพิจารณาหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 ต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งแล้วจะเห็นได้ว่า แม้ว่าบุคคลผู้ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มมีความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน จะได้ซื้อสินค้าหรือบริการในประเภทและชนิดเดียวกันหรือต่างชนิดกันก็จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในสัดส่วนที่เท่ากันตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น

ตัวอย่าง

นาย ก. มีรายได้เดือนละ 200,000 บาท นาย ข. มีรายได้เดือนละ 15,000 บาท ทั้งสองคนต่างต้องการที่จะซื้อ รถจักรยานยนต์ ราคาคันละ 50,000 บาท ซึ่งตกอยู่ภายใต้บังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ดังนี้ในการซื้อรถจักรยานยนต์ดังกล่าวทั้งนาย ก.และนาย ข. ต่างต้องถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 3,500 บาท¹² โดยคิดเป็นอัตราภาษีเฉลี่ยได้เท่ากับ 7¹³

จะเห็นได้ว่า เนื่องจากนาย ก. มีรายได้มากกว่า นาย ข. แสดงว่านาย ก.มีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่านาย ข. ดังนั้น โดยหลักแล้วภาษีที่เป็นธรรมในแนวตั้งนั้นผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายมากก็ควรที่จะต้องเสียภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่มากกว่าผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายน้อย ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับตัวอย่างข้างต้นแล้ว จะเห็นว่าแม้ นาย ก. จะมีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่านาย ข. แต่บุคคลทั้งสองนั้นต่างเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในจำนวนและสัดส่วน (อัตราภาษีเฉลี่ย) ที่เท่ากัน

หากเปลี่ยนข้อเท็จจริงตามตัวอย่างข้างต้นเป็นว่า นาย ก. ต้องการซื้อรถยนต์ ราคาคันละ 500,000 บาทและนาย ข. ต้องการซื้อจักรยานยนต์ราคาคันละ 50,000 บาท ผลของคำตอบในส่วนสัดส่วนของการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็ยังคงเป็นเช่นเดิม กล่าวคือ แม้ นาย ก. จะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มใน

¹² $(50,000 \times 7\% = 3,500 \text{ บาท})$.

¹³ $\{(100 \times 3,500) \div 50,000\}$.

จำนวนที่เปลี่ยนไปจากเดิม คือ ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 35,000 บาท¹⁴ แต่ในเรื่องสัดส่วนหรืออัตราภาษีเฉลี่ยก็ยังคงมีค่าเท่ากับ 7¹⁵ เช่นเดิม

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าด้วยผลของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 ซึ่งราชอาณาจักรไทยใช้บังคับมีอัตรามาตรฐานตามมาตรา 80 ที่ใช้บังคับกับกิจกรรมทางเศรษฐกิจภายในประเทศ นอกเหนือจากการยกเว้นและอัตราร้อยละ 0 จะทำให้ไม่ว่าผู้ที่รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีความสามารถในการเสียภาษีมากหรือน้อยแตกต่างกันเพียงใด หากผู้นั้นซื้อสินค้าหรือบริการที่อยู่ภายใต้ขอบเขตที่จะต้องถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเสียแล้ว โดยไม่ว่าฐานภาษีจะเป็นประเภทหรือชนิดเดียวกัน หรือต่างชนิดกัน และไม่ว่าฐานภาษีจะมีราคาหรือมูลค่าเท่ากัน หรือแตกต่างกัน ก็จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในสัดส่วนที่เท่ากันเสมอ แต่ในส่วนของจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเสีย นั้น ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่าจำนวนของภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะแปรเปลี่ยนไปตามราคาหรือมูลค่าของฐานภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งก็คือสินค้า บริการหรือการนำเข้า โดยความสามารถในการจ่ายของผู้ที่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ไม่มีผลต่อจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องเสีย

อีกประการหนึ่ง หากพิจารณาในเรื่องความก้าวหน้าของภาษี ซึ่งมีหลักการว่าภาษีที่เป็นธรรมจะต้องมีความก้าวหน้า โดยบุคคลที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีมากก็ต้องจ่ายภาษีมากกว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยกว่า ดังนั้น อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 80 จึงไม่มีความก้าวหน้าในระบบภาษี ดังที่ผู้วิจัยได้พิจารณาไว้ข้างต้น

ยิ่งไปกว่านั้นหากพิจารณาไปในรายละเอียด โดยนำภาระภาษีมูลค่าเพิ่มมาเปรียบเทียบกับความสามารถในการเสียภาษี จะเห็นได้ว่า การที่ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากันกับผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อย ดูเหมือนเป็นภาษีที่มีอัตราถดถอย (Regressive Tax) ตามที่ได้ศึกษามาในหัวข้อที่ 2.1.4.3 เพราะหากเปรียบเทียบถึงความแตกต่างระหว่างผู้มีเงินได้ที่แตกต่างกันในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรแล้วจะเห็นได้ว่า สัดส่วนของเงินได้ของผู้เสียภาษีที่จะต้องนำมาจ่ายเป็นค่าภาษีจะต่ำสำหรับผู้ที่มีรายได้สูง แต่สัดส่วนของเงินได้ของผู้เสียภาษีที่จะต้องนำมาจ่ายเป็นค่าภาษีจะสูงสำหรับผู้ที่มีรายได้น้อย ดังนั้น สัดส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเงินได้จะลดลงไปตามลำดับแปรผกผันกับเงินได้ที่เพิ่มสูงขึ้น ยิ่งเป็นข้อสนับสนุนว่าภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมีผลกระทบต่อความเป็นธรรมในทางภาษี

¹⁴ $(500,000 \times 7\% = 35,000 \text{ บาท})$.

¹⁵ $\{(100 \times 35,000) \div 500,000\}$.

ตัวอย่าง

นาย เอ. มีเงินได้ 10,000 บาท ซื้อสินค้าชนิดหนึ่งโดยเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 100 บาท สามารถคิดเป็นสัดส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเงินได้มีค่าเท่ากับ 1 % ส่วนนาย บี มีเงินได้ 100,000 บาท ซื้อสินค้าชนิดเดียวกัน สัดส่วนของเงินที่จะต้องนำไปจ่ายเป็นค่าภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเงินได้จะมีค่าลดลงเป็น 0.1 %

ดังนั้น เมื่อพิจารณาจากบทวิเคราะห์ข้างต้นจึงสามารถสรุปได้ว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคนั้น ขัดต่อหลักหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งตามหลักความสามารถในการจ่าย เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวนี้ไม่คำนึงถึงความสามารถในการจ่ายภาษีของผู้ที่จะต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม บุคคลทุกคนไม่ว่าจะมีความสามารถในการจ่ายเพียงใด ก็จำเป็นต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในสัดส่วนที่เท่ากันและย่อมส่งผลให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรไทยตามประมวลรัษฎากร เป็นการไม่สนับสนุนการกระจายรายได้ครั้งใหม่ โดยท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ได้กล่าวสนับสนุนข้อวิเคราะห์ของผู้วิจัยไว้ ดังนี้

“เพื่อให้วิธีการกระจายรายได้ครั้งใหม่ทำงานอย่างมีประสิทธิภาพ รัฐบาลควรที่จะต้องจัดสรรประโยชน์สาธารณะให้แก่คนจนมากกว่าคนรวย ซึ่งได้รับการสนับสนุนทางการเงินจากการจัดเก็บภาษีจากคนรวยมากกว่าคนจน”¹⁶ และ “อัตราภาษีอัตราเดียวที่ถูกกำหนดอย่างเหมาะสมไม่สนับสนุนการกระจายรายได้ครั้งใหม่ในระดับเงินได้ขั้นสูงสุด”¹⁷

ในบทวิเคราะห์ทั้งหลายที่ผู้วิจัยได้พิจารณาในเรื่องผลกระทบต่อความเป็นธรรมของภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรนั้น ท่านศาสตราจารย์ เกริกเกียรติ พิพัฒเสรษฐธรรม ได้ให้ความเห็นไว้ อันเป็นการสนับสนุนบทวิเคราะห์และบทสรุปของผู้วิจัยข้างต้น กล่าวคือ

“ในเรื่องภาษีทางอ้อม โดยหลักการในทางทฤษฎีถือว่าเป็นภาษีที่ไม่เป็นธรรม เพราะว่าการเก็บภาษีไม่ได้พิจารณาจากฐานะหรือรายได้จากบุคคลผู้เสียภาษี แต่เก็บจากราคาที่ซื้อขาย แต่หากมองในด้านการจัดเก็บ มองจากผู้ซื้อ ทุกคนเสมอภาคกัน เช่น ซื้อสินค้าเสียภาษี 10 บาท ใครซื้อก็เสีย 10 บาทเท่ากัน แต่ถ้าเราเอาฐานะทางเศรษฐกิจของผู้ซื้อมาเปรียบเทียบก็จะเห็นข้อแตกต่าง เช่น คนมีรายได้เดือนละ 10,000 บาท ซื้อของ 1 ชิ้น เสียภาษี 10 บาท และคนมีรายได้

¹⁶ แหล่งเดิม. หน้า 14-15.

¹⁷ แหล่งเดิม. หน้า 91.

เดือนละ 100,000 บาท ซึ่งของ 1 ชิ้น เสียภาษี 10 บาทเท่ากัน ถ้าเปรียบเทียบกันแล้วจะเกิดความไม่เป็นธรรมในการกระจายภาระภาษี”¹⁸

4.1.2 วิเคราะห์อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 ต่อหลักความมีประสิทธิภาพ

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 ว่า การจัดเก็บภาษีทุกประเภทซึ่งรวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยนั้นจะต้องมีประสิทธิภาพ ซึ่งหลักความมีประสิทธิภาพนี้สามารถแบ่งแยกพิจารณาได้เป็น 2 กรณีคือ หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ ดังนั้นในการวิเคราะห์วิจารณ์ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจึงแยกพิจารณาดังนี้

(1) ข้อพิจารณาอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

(2) ข้อพิจารณาอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 ต่อความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

4.1.2.1 ข้อพิจารณาข้อพิจารณาอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

ตามที่คุณวิจัยได้ศึกษาไว้ในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.2.3 หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีนั้น เป็นข้อพิจารณาที่ว่าด้วยต้นทุน (Cost) และผลประโยชน์ (Benefit) ของภาษี โดยต้องแยกพิจารณาออกเป็นต้นทุนของทางฝ่ายผู้จัดเก็บ กล่าวคือการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่จะต้องมีต้นทุนที่ต่ำ แต่ในทางกลับกันประโยชน์ที่ได้รับซึ่งก็คือจำนวนภาษีที่บังคับจัดเก็บได้ต้องเป็นจำนวนที่สูง และในส่วนของต้นทุนของผู้ที่ถูกจัดเก็บภาษีในการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี¹⁹ โดยจะต้องมีต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่ต่ำ ดังนั้น การพิจารณาหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรไทยที่มีอัตรามาตรฐานใช้บังคับกับสินค้าและบริการโดยส่วนใหญ่ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีนั้นจึงจำเป็นต้องพิจารณาทั้งผลกระทบในฝั่งของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บและทางฝั่งผู้ที่ต้องรับภาระภาษี ดังจะกล่าวต่อไปนี้

(1) พิจารณาความมีประสิทธิภาพในมิติของฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้บริหารจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

โดยลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นระบบภาษีที่เจ้าหน้าที่ของรัฐมิได้ดำเนินการบังคับจัดเก็บภาษีด้วยตนเอง เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นกรณีที่ผู้ประกอบการที่อยู่ในบังคับที่จะต้อง

¹⁸ เกริกเกียรติ พิพัฒเสวีธรรม ค (2534). “บทสัมภาษณ์ศาสตราจารย์ เกริกเกียรติ พิพัฒเสวีธรรม อธิการบดีมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.” *สรรพากรศาสตร์*, 38(1). หน้า 4.

¹⁹ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 33.

จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อรัฐ (กิจการที่มีรายรับเกินกว่า 1,800,000 ต่อปี)²⁰ เป็นตัวแทนรัฐในการบังคับจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในทุก ๆ กิจกรรมทางเศรษฐกิจที่อยู่ภายในขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยผู้ประกอบการดังกล่าวเป็นผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งอาจกล่าวได้ว่า เมื่อได้มีการขายสินค้าหรือให้บริการแก่ผู้บริโภคซึ่งเป็นผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มผู้ประกอบการดังกล่าวมีหน้าที่ตามกฎหมายในอันที่จะต้องจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคแล้วจัดทำบัญชีภาษีแสดงต่อรัฐ เพื่อนำส่งเงินภาษีแก่รัฐหรือเรียกคืนจากรัฐต่อไปตามที่กล่าวมาแล้วทั้งในบทที่ 2 และบทที่ 3 ซึ่งหากพิจารณาในมุมมองของผู้ประกอบการแล้วจะเห็นได้ว่า อาจก่อให้เกิดต้นทุนแก่ผู้ประกอบการ

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าทางฝ่ายเจ้าหน้าที่รัฐซึ่งเป็นผู้บริหารจัดการภาษี ไม่มีภาระในการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยตนเองโดยตรงจากผู้บริโภค จึงส่งผลให้รัฐไม่ต้องสูญเสียค่าใช้จ่ายในการดำเนินการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและรวมถึงเวลาที่ต้องเสียไป²¹ ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยต้นทุนของรัฐในการบริหารจัดการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจึงมีค่อนข้างต่ำ

อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาโดยถี่ถ้วนแล้ว ผู้วิจัยเห็นว่ารัฐจะมีต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่บ้างก็เพียงแต่ต้นทุนใน 2 ประการดังต่อไปนี้เท่านั้น

ประการแรก คือ ต้นทุนในส่วนเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่ในการคิดคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มว่าผู้ประกอบการจะต้องนำส่งแก่รัฐหรือรัฐจะต้องทำการเครดิตภาษีให้แก่ผู้ประกอบการซึ่งจดทะเบียนนั้น อันเป็นการตรวจสอบความถูกต้องของการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการกิจการจดทะเบียน

ประการที่สอง คือ การดูแลในส่วนการจัดให้มีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการ และการบริหารกระบวนการตรวจสอบและต่อต้านการหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance)²² หรือหนีภาษี (Tax Evasion)²³ มูลค่าเพิ่ม ซึ่งการตรวจสอบดังกล่าวมีความจำเป็น

²⁰ ประมวลรัษฎากรมาตรา 81/1 ประกอบ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548 มาตรา 4.

²¹ จีรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเคม. หน้า 35.

²² การหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) คือ การกระทำที่ไม่ขัดต่อกฎหมายเพื่อลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษี หรือการกระทำโดยอาศัยช่องโหว่ที่มีอยู่ในกฎหมายภาษีหรืออาศัยการใช้ประโยชน์จากตัวบรรเทาภาระภาษีที่บัญญัติไว้ในกฎหมายภาษี อ้างถึงในจีรศักดิ์ รอดจันทร์ ข (2556). “คุณธรรมกับการวางแผนภาษี.” *สรรพากรศาสตร์*, 60(5), หน้า 100.)

²³ การหนีภาษี (Tax Evasion) คือ การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ผิดกฎหมายหรือน้อยลงเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง อ้างถึงในชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม. (2556). *คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร*. หน้า 786.

เพราะการหลบหลีกและหนีภาษีนั้นอาจเป็นต้นเหตุให้รัฐสูญเสียรายได้ ซึ่งค่าใช้จ่ายในส่วนนี้ได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบและต่อต้านการหลบหลีกและหนีภาษี ทั้งหลายเหล่านี้ก็อาจถือได้ว่าเป็น ต้นทุนในการบริหารภาษีมูลค่าเพิ่มได้เช่นกัน

ดังนั้น จึงอาจสรุปได้ว่าต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของฝ่ายผู้จัดเก็บนั้นมีต้นทุนเพียงแต่เฉพาะในการตรวจสอบความถูกต้องในการคำนวณภาษี และตรวจสอบและต่อต้านการหลบหลีกหรือหนีภาษีเท่านั้นซึ่งค่าใช้จ่ายในส่วนนี้จะมีไม่มากนักเนื่องจากการที่ไม่มีผลต่อแรงจูงใจให้ผู้บริโภคหลบหลีกหรือหนีภาษีคงที่ผู้วิจัยจะกล่าวต่อไป

ส่วนในเรื่องอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรไทยนั้น เนื่องจากมีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มสองอัตรา โดยมีอัตราภาษีอัตรามาตรฐานที่จะนำไปใช้บังคับจัดเก็บในเกือบทุกกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่อยู่ในขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้นจึงไม่อาจมีกรณีที่จะเกิดข้อโต้แย้งจากฝ่ายผู้ต้องปฏิบัติตามกฎหมายเพื่อให้รัฐจำต้องพิจารณาถึงประเภทของสินค้าหรือบริการใด ๆ ว่าจะต้องตกอยู่ภายใต้บังคับอัตราภาษีอัตราใดอย่างเช่น ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรา ซึ่งผู้วิจัยจะกล่าวในหัวข้อถัดไป ความซับซ้อนของการบังคับใช้กฎหมาย หรือการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจึงไม่เกิดขึ้นในระบบนี้ จึงเห็นได้ว่าเป็นการส่งผลให้การบริหารจัดการการเก็บภาษีมีความง่าย ไม่ยุ่งยากและซับซ้อน ต่อฝ่ายผู้จัดเก็บภาษี

(2) พิจารณาความมีประสิทธิภาพในมิติของฝ่ายผู้ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มหรือผู้ซึ่งต้องถูกบังคับจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากลักษณะอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรที่มีทั้งอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรา ร้อยละ 0 และอัตรามาตรฐาน (ร้อยละ 7) ซึ่งโดยหลักแล้วสินค้าและบริการเกือบทุกประเภทจะอยู่ในบังคับของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 80 ดังนั้น ด้วยลักษณะดังกล่าวเป็นผลให้ระบบอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรไทยนี้มีความง่ายไม่ยุ่งยากซับซ้อนในการที่บุคคลผู้ต้องถูกบังคับตามกฎหมายที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายภาษี เช่น ไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการที่จะต้องจ้างผู้เชี่ยวชาญในการวางแผนภาษี เป็นต้น ซึ่งท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ได้ให้คำจำกัดความในกรณีดังกล่าวไว้ว่า “เป็นค่าใช้จ่ายในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Non-Compliance Costs)”²⁴ และ ไม่ก่อให้เกิดต้นทุนอันเป็นค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในการนี้ เนื่องจากเหตุที่ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มจะถูกเรียกเก็บเมื่อมีกระบวนการขายสินค้าหรือให้บริการซึ่งกระทำโดยผู้ประกอบการ จึงเห็นได้ว่าภาระหน้าที่ในการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบ

²⁴ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 38.

หรือพิธีการต่าง ๆ ตามกฎหมายนั้นผู้ที่รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มไม่มีส่วนเกี่ยวข้องหรือต้องรับภาระดังกล่าวเสียเลย บุคคลดังกล่าวมีภาระเพียงต้องชำระเงินหรือทรัพย์สินในอันที่จะต้องถูกบังคับจัดเก็บเป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่มที่ให้ผู้รับภาระภาษีคือ ผู้บริโภคชั้นสุดท้าย จึงเห็นได้ว่าโดยลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะไม่ก่อให้เกิดความยากหรือซับซ้อนแก่ระบบภาษีอันจะก่อให้เกิดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มเสียเลย

หากพิจารณาผลของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรต่อการหลบหลีกหรือหนีภาษีแล้วจะเห็นได้ว่าเนื่องจากอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรไม่ก่อให้เกิดต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายแก่ผู้ต้องรับภาระภาษีในกระบวนการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น ผู้ที่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจึงไม่ถูกกลั่นแกล้งความสนใจในการเสียภาษีด้วยต้นทุนที่สูงและความยาก หรือซับซ้อนของกฎหมาย จึงไม่มีเหตุผลอันใดที่จะต้องทำการหลบหลีกหรือหนีภาษี

จากบทวิเคราะห์ดังกล่าวจะเห็นได้ว่าอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรนั้นไม่ก่อให้เกิดต้นทุน หรือก่อให้เกิดต้นทุนที่ต่ำต่อทั้งฝ่ายผู้บริหารจัดการจัดเก็บและฝ่ายผู้ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในขณะเดียวกันหากพิจารณารายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรที่ได้แก่รัฐนั้นจะมากน้อยนั้น โดยหลักย่อมขึ้นอยู่กับระดับของอัตราภาษีของแต่ละประเทศ แต่ไม่ว่าจะมีระดับอัตราภาษีเช่นใด เมื่อต้นทุนในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมีจำนวนต่ำกว่ารายได้จากการจัดเก็บภาษีก็ถือว่าเป็นภาษีที่มีประสิทธิภาพ และเมื่อต้นทุนในการให้ความร่วมมือปฏิบัติตามกฎหมายที่ต่ำ ผู้ที่ต้องถูกบังคับตามกฎหมายก็จะมี ความสนใจในการเสียภาษีการหลบหลีกหรือหนีภาษีก็จะไม่เกิดขึ้นหรือเกิดในจำนวนที่น้อยก็ย่อมถือได้ว่าเป็นภาษีที่มีประสิทธิภาพเช่นกัน แต่ผู้วิจัยเห็นว่าอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 นั้นมีอัตราที่ค่อนข้างต่ำเมื่อเทียบกับอัตราภาษีในประเทศต่าง ๆ จึงเห็นว่ายังไม่สามารถก่อให้เกิดรายได้แก่รัฐได้เท่าที่ควรจะเป็น

อย่างไรก็ตามหากพิจารณาในแง่การลดความเหลื่อมล้ำทางรายได้ ด้วยการที่มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงอัตราร้อยละ 7 ตามมาตรา 80 ซึ่งเป็นอัตราที่ค่อนข้างต่ำ จึงน่าจะมีผลให้ประชาชนที่มีรายได้ต่ำไม่ได้รับความเดือดร้อนในการบริโภคสินค้าหรือบริการมากนักในแง่การลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้นั้น การใช้อัตราภาษีในอัตราที่ต่ำน่าจะสนับสนุนการลดความเหลื่อมล้ำและทำให้คนจนไม่ต้องจ่ายเงินเป็นค่าภาษีมูลค่าเพิ่มมากขึ้น ผลคือประชาชนที่มีรายได้ต่ำ

จะมีเงินเหลือเพื่อนำไปสร้างความมั่งคั่งให้แก่คน ฐานะของบุคคลดังกล่าวก็จะดีขึ้นความแตกต่างทางด้านรายได้ก็น่าจะลดน้อยลงได้

อาจารย์ ไพจิตร โรจนวานิช ได้กล่าวสนับสนุนไว้ว่า “อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียว โดยลักษณะเฉพาะตัวแล้วจะมีโครงสร้างที่ง่าย สะดวกต่อการทำความเข้าใจและปฏิบัติตาม ทั้งฝ่ายผู้ที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้บังคับใช้กฎหมาย เพราะภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีอัตราเดียวนั้นใช้กับสินค้าทุกประเภทและผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีสามารถคำนวณภาษีที่ตนต้องเสียได้ง่ายและสะดวก โดยนำภาษีซื้อหักออกจากภาษีขาย ซึ่งผลต่อมาก็คือการบัญญัติกฎหมายที่หาจำต้องบัญญัติให้มีความสลับซับซ้อน”²⁵

ดังนั้น อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรจึงมีความสอดคล้องต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

4.1.2.2 ข้อพิจารณาอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ตามที่ได้กล่าวมาในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.2.3.2 ว่าภาษีอากรจะต้องไม่มีผลเป็นการบิดเบือนการตัดสินใจในการกระทำทางเศรษฐกิจของประชาชน ซึ่งจะมีผลเป็นการจูงใจให้ประชาชนเลือกที่จะกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ถูกจัดเก็บภาษีน้อยแทนกิจกรรมทางเศรษฐกิจอื่น ๆ ซึ่งถูกจัดเก็บภาษีที่สูงกว่า อันเนื่องมาจากลักษณะของภาษีนี้นั้นมักจะเข้าไปเกี่ยวข้องกับส่วนที่เป็นต้นทุน (Cost) หรือ ไปเกี่ยวข้องกับส่วนราคา (Price) ของสินค้าหรือบริการ ดังนั้นภาษีจึงต้องมีความเป็นกลาง

ในข้อพิจารณาอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจผู้วิจัยจะขอแยกพิจารณาออกเป็น 2 กรณี กล่าวคือ วิเคราะห์ในมุมมองของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม และวิเคราะห์ในมุมมองของผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(1) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 ต่อความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจโดยพิจารณาทางฝ่ายผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรซึ่งมีอัตราร้อยละ 7 อันเป็นอัตรามาตรฐานใช้บังคับกับสินค้าและบริการเกือบทุกประเภทนั้น โดยลักษณะแล้วไม่ว่าประชาชนผู้ซึ่งเป็นผู้รับภาระภาษีจะกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจใด ก็จะต้องถูกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราเป็นอย่างเดียวกัน (ถ้าอยู่ในขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม) จึงเห็นได้ว่า อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มไม่มีผลเป็นการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการที่ผู้บริโภคกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ดังนั้นจึงไม่มีผล

²⁵ ไพจิตร โรจนวานิช ก เล่มเดิม. หน้า 52.

ในทางที่จะเป็นความสูญเสียเปล่าในทางเศรษฐกิจ เพราะการตัดสินใจในการเลือกซื้อสินค้าหรือบริการของผู้บริโภคจะไม่ขึ้นกับแรงจูงใจในเรื่องอัตราภาษีที่แตกต่างกันของสินค้าแต่ละประเภท ซึ่งจะรวมอยู่ในราคาของสินค้า กล่าวคือ จะไม่เกิดกรณีที่ประชาชนผู้บริโภคผู้ซึ่งอยู่ในฐานะต้องรับภาระภาษี เลือกที่จะบริโภคสินค้าหรือบริการที่ถูกจัดเก็บภาษีน้อยกว่าสินค้าหรือบริการอื่น ๆ ที่มีลักษณะหรือประเภทใกล้เคียงกันที่อาจจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่สูงกว่า ดังนั้น การกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้บริโภคจึงเป็นไปโดยอิสระตามกลไกตลาดในเรื่องราคา เนื่องจากไม่มีปัจจัยในส่วนของอัตราภาษีที่ส่งผลให้สินค้าหรือบริการแต่ละประเภทต้องเสียภาษีแตกต่างกัน อันเป็นปัจจัยที่ส่งผลต่อราคาของสินค้าเข้ามาเกี่ยวข้องในการตัดสินใจกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้บริโภค

ในการนี้ได้มีนักวิชาการในทางภาษีได้กล่าวไว้เกี่ยวกับประเด็นที่ผู้วิจัยได้วิเคราะห์ดังกล่าวไว้ ซึ่งผู้วิจัยมีความเห็นที่สอดคล้องกับนักวิชาการท่านนี้ และสามารถนำมาเป็นข้อสนับสนุนบทวิเคราะห์ของผู้วิจัยได้เป็นอย่างดี กล่าวคือ

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ได้กล่าวว่า “ถ้าพิจารณาทางด้านการบริโภคและการผลิต ประชาชนอาจเลือกบริโภคสินค้าและบริการที่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำ (ทั้งที่อาจจะไม่ปรารถนาที่จะบริโภคสินค้าหรือบริการนั้น) แทนการบริโภคสินค้าหรือบริการที่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราสูง”

(2) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 ต่อความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจโดยพิจารณาทางฝ่ายของผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อพิจารณาในด้านการบริโภค อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรที่ใช้เฉพาะอัตรามาตรฐานเพียงอัตราเดียวกับทุกกิจกรรมทางเศรษฐกิจนั้น ผู้บริโภคจะมีความเป็นอิสระในการตัดสินใจกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ อันเนื่องมาจากทุก ๆ การซื้อสินค้าหรือบริการจะถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราเป็นอย่างเดียวกัน ดังนั้นผู้บริโภคจึงบริโภคได้ตามความต้องการของตนอย่างอิสระ การดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจย่อมเป็นไปตามกลไกตลาด ผู้ประกอบกิจการก็สามารถเลือกที่จะประกอบกิจการได้โดยไม่จำเป็นต้องคำนึงว่า ผู้บริโภคจะเลือกที่จะบริโภคสินค้าหรือบริการที่ถูกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำมากกว่าที่ถูกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่สูง อันส่งผลให้ผู้ประกอบการหาจำต้องเลือกที่จะประกอบกิจการในธุรกิจที่ผู้บริโภคมีความต้องการมากกว่าไม่ ผู้ประกอบการจึงสามารถดำเนินธุรกิจได้โดยอิสระปราศจากเหตุผลทางด้านภาษีในการตัดสินใจเลือกประเภทของธุรกิจที่ตนจะดำเนินการ

หากพิจารณาในแง่ของการผลิต อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรนั้นไม่ส่งเสริมให้มีการบิดเบือนการตัดสินใจของผู้ประกอบการที่อยู่ในฐานะของผู้ผลิต

ในการเลือกใช้วัตถุดิบที่เป็นปัจจัยในการผลิตสินค้าหรือบริการ อันเนื่องมาจาก วัตถุดิบทุกชนิด ที่ผู้ประกอบการนำเข้ามาเป็นวัตถุดิบเพื่อผลิตสินค้าหรือบริการ ย่อมจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งก็คือภาษีซื้อในอัตราเป็นอย่างเดียวกัน จึงไม่เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการเลือกใช้วัตถุดิบ ที่ถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่น้อยกว่าเกิดขึ้น ดังนั้น กลไกการผลิตสินค้าของผู้ประกอบการ กิจการจึงเป็นไปโดยอิสระ ไม่มีแรงกระตุ้นในทางลบอันเกิดจากเหตุผลเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม ทรัพยากรจึงถูกจัดสรรได้อย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด

ในประเด็นนี้ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ได้กล่าวสนับสนุนบทวิเคราะห์ ของผู้วิจัยอันเป็นผลให้บทวิเคราะห์นี้มีน้ำหนักมากขึ้น ว่า “ผู้ประกอบการอาจเลือกวัตถุดิบที่ถูก จัดเก็บภาษีในอัตราน้อย (ทั้งที่อาจจะไม่ปรารถนาที่จะเลือกวัตถุดิบนั้น) แทนวัตถุดิบที่ถูกจัดเก็บภาษี ในอัตราสูงในการผลิตสินค้า”²⁶

ท่านอาจารย์ ไพจิตร โรจนวานิช ได้กล่าวว่า “อัตรากำหนดเพิ่มอัตราเดียวกัน จะทำให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีความเป็นกลาง การบิดเบือนการใช้ทรัพยากรทั้งในด้านการผลิตและ การบริโภค กล่าวคือ อัตรากำหนดไม่เป็นตัวที่มีบทบาทในการตัดสินใจในการกระทำกิจกรรมทาง เศรษฐกิจของทั้งผู้บริโภคในการบริโภคสินค้าและบริการและผู้ประกอบการในการดำเนิน กิจการต่าง ๆ เพราะว่าโดยหลักการแล้วไม่ว่าสินค้าหรือบริการประเภทใดก็ตาม ก็จะต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่เท่ากัน จึงไม่มีการบิดเบือนพฤติกรรมผู้บริโภคของประชาชน”²⁷

จากบทวิเคราะห์ข้างต้น สามารถรวบรวมเป็นบทสรุปได้ว่าอัตรากำหนดเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากรนั้นมีความสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพทั้งในส่วนความมี ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

4.2 วิเคราะห์อัตรากำหนดเพิ่มหลายอัตราของต่างประเทศต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บ ภาษี (Equity) และหลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency)

ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 2.3.2.7 ว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรา (Multiple Rates VAT) เป็นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีอัตรากำหนดหลายอัตราในฐานะการบริโภคโดยพิจารณา แยกตามประเภทของสินค้า ซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราในต่างประเทศตามที่ผู้วิจัยได้ศึกษามาใน บทที่ 3 หัวข้อที่ 3.3 นั้น จะมีอัตรากำหนดมากกว่าอัตรากำหนดเพิ่มในราชอาณาจักรไทยที่มีอัตรา ร้อยละ 0 และอัตราที่เป็นมาตรฐานกล่าวคือ จะมีอัตราต่ำ (Reduced Rate) อัตราต่ำมาก (Super-reduced Rate) หรืออัตราสูง (Increased Rate) เพิ่มเติมขึ้นมามากนั้น ในหัวข้อนี้ผู้วิจัย

²⁶ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม, หน้า 41.

²⁷ ไพจิตร โรจนวานิช ก เล่มเดิม, หน้า 52.

จึงขอศึกษาโดยเปรียบเทียบกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพ เพื่อศึกษาถึงข้อดีและข้อเสียของระบบอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของต่างประเทศ โดยจะวิเคราะห์วิจารณ์เป็นลำดับ ดังนี้

(1) วิเคราะห์อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของต่างประเทศต่อหลักความเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการจ่าย (Ability-to-Pay)

(2) วิเคราะห์อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของต่างประเทศต่อหลักความมีประสิทธิภาพ

4.2.1 วิเคราะห์อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของต่างประเทศต่อหลักความเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการจ่าย (Ability-to-Pay)

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.2 ว่า ระบบภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเอง และระหว่างผู้จัดเก็บภาษีกับผู้เสียภาษี กล่าวคือผู้ที่ต้องรับภาระในการจ่ายภาษีต้องจ่ายภาษีตามความสามารถที่ตนมี ดังนั้น ในการพิจารณาในประเด็นนี้ ผู้วิจัยจะขอแยกพิจารณาเป็น 2 ส่วน กล่าวคือ

(1) พิจารณาอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของต่างประเทศต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอนตามหลักความสามารถในการจ่าย

(2) พิจารณาอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของต่างประเทศต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งตามหลักความสามารถในการจ่าย

4.2.1.1 พิจารณาอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของต่างประเทศต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอนตามหลักความสามารถในการจ่าย

ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.2.2.2 ภายได้หลักความเป็นธรรมในแนวนอนตามหลักความสามารถในการเสียภาษีนั้น คนที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากันจะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐเท่ากัน และเมื่อพิจารณาประกอบกับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของต่างประเทศแล้วเห็นได้ว่า หลักการนี้จะมีอัตราภาษีมากกว่า 1 อัตราบังคับกับฐานภาษีหนึ่ง ๆ ซึ่งในที่นี้ก็คือฐานการบริโภค ดังนั้นหากผู้ที่ต้องรับภาระภาษีตกอยู่ภายใต้เงื่อนไขในเรื่องความสามารถในการเสียภาษีอย่างเท่ากัน ตามหลักความเป็นธรรมในแนวนอนแล้ว ผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีความสามารถในการจ่ายเท่ากัน แต่คนนั้นก็อาจเสียภาษีในจำนวนและสัดส่วนเท่ากันหรือแตกต่างกันได้ ทั้งนี้ผู้วิจัยจะขออภิปรายโดยยกเป็นกรณีศึกษาเพื่อประกอบความเข้าใจ ดังนี้

ตัวอย่างที่ 1

นาย ก. ประกอบอาชีพเป็นพนักงานบริษัทมีรายได้เดือนละ 15,000 บาท นาย ข. ประกอบอาชีพรับจ้างทั่วไปมีรายได้เดือนละ 15,000 บาท เช่นเดียวกัน ทั้งสองต่างซื้อรถจักรยานยนต์ ซึ่งมีราคาแตกต่างกันคือ 50,000 บาท และ 70,000 บาท ตามลำดับ โดยสินค้าประเภทรถจักรยานยนต์ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ดังนั้น นาย ก. ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 3,500 บาท²⁸ โดยคำนวณเป็นอัตรากำไรเฉลี่ยได้เท่ากับ 7²⁹ และนาย ข. ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 4,900 บาท³⁰ โดยคำนวณเป็นอัตรากำไรเฉลี่ยได้เท่ากับ 7³¹ เช่นเดียวกัน

ตัวอย่างที่ 2

นาย ก. ประกอบอาชีพเป็นพนักงานบริษัทมีรายได้เดือนละ 15,000 บาท นาย ข. ประกอบอาชีพรับจ้างทั่วไปมีรายได้เดือนละ 15,000 บาท เช่นเดียวกัน นาย ก. ซื้อรถจักรยานยนต์ราคา 50,000 บาท และนาย ข. ซื้อรถยนต์ส่วนบุคคลประเภท Ecology Car (รถยนต์ขนาดเล็ก) ราคา 300,000 บาท โดยสินค้าประเภทรถจักรยานยนต์ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 แต่สินค้าประเภทรถยนต์ส่วนบุคคลต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 15 ดังนั้น นาย ก. ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 3,500 บาท³² โดยคำนวณเป็นอัตรากำไรเฉลี่ยได้เท่ากับ 7³³ และนาย ข. ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 45,000 บาท³⁴ โดยคำนวณเป็นอัตรากำไรเฉลี่ยได้เท่ากับ 15³⁵

ดังนั้น เมื่อพิจารณาจากตัวอย่างแรกจะเห็นได้ว่า ทั้งนาย ก. และนาย ข. มีความสามารถในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากันโดยพิจารณาจากรายได้ของบุคคลทั้งสอง เมื่อบุคคลทั้งสองได้ซื้อรถจักรยานยนต์แม้จะเป็นคนละประเภทคนละชนิดกัน แต่ก็ถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่เท่ากันคือร้อยละ 7 จึงทำให้บุคคลทั้งสองมีอัตรากำไรเฉลี่ยมีค่าเท่ากับ 7 เท่ากัน ซึ่งมีค่าเท่ากับอัตรากำไรมูลค่าเพิ่มที่สินค้าดังกล่าวอยู่ในบังคับ ดังนั้น บุคคลทั้งสองจึงเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราส่วนที่เท่ากัน แม้ว่าจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มจะแตกต่างกัน ซึ่งผู้วิจัยพิจารณาแล้วมีความเห็นว่าจำนวนของภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะแปรผันไปตามมูลค่าของฐานภาษี กล่าวคือ แม้ว่าสินค้าหรือบริการ

²⁸ $(50,000 \times 7\% = 3,500 \text{ บาท})$.

²⁹ $\{(100 \times 3,500) \div 50,000\}$.

³⁰ $(70,000 \times 7\% = 4,900 \text{ บาท})$.

³¹ $\{(100 \times 4,900) \div 70,000\}$.

³² $(50,000 \times 7\% = 3,500 \text{ บาท})$.

³³ $\{(100 \times 3,500) \div 50,000\}$.

³⁴ $(300,000 \times 15\% = 45,000 \text{ บาท})$

³⁵ $\{(100 \times 45,000) \div 300,000\}$.

ใด ๆ จะอยู่ในขอบเขตที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราเป็นอย่างเดียวกันก็ตาม หากว่าสินค้าหรือบริการดังกล่าวมีราคาที่แตกต่างกัน จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะมากหรือน้อยแตกต่างกันไปตามราคา ซึ่งผู้วิจัยมีความเห็นว่าเป็นลักษณะเฉพาะของภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงเห็นได้ว่าตามตัวอย่างนี้เป็นการสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอน

หากพิจารณาตัวอย่างที่สอง จะเห็นได้ว่า ทั้งนาย ก. และนาย ข. นั้นต่างมีความสามารถในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เท่ากัน แต่การที่บุคคลทั้งสองได้บริโภคสินค้าที่ต้องอยู่ในบังคับให้ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่แตกต่างกัน ดังนั้น ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของทั้งนาย ก. และนาย ข. นั้น จะมีค่าอัตราภาษีเฉลี่ยที่แตกต่างกัน คือ 7 และ 15 ตามลำดับ จึงเป็นเหตุให้บุคคลทั้งสองต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่แตกต่างกันทั้งในสัดส่วนและจำนวน ทั้งที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่เท่ากัน จึงเห็นได้ว่าตามตัวอย่างนี้ไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมในระบบภาษี อันเป็นการขัดแย้งกับหลักความเป็นธรรมในการจัดภาษีในแนวนอน

ด้วยผลของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราที่ใช้บังคับกับฐานการบริโภค โดยมีการกำหนดประเภทและชนิดของสินค้าหรือบริการให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่แตกต่างกันนั้น มีผลทำให้ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่เท่ากันอาจเสียภาษีในสัดส่วนที่เท่ากันหรือแตกต่างกันก็เป็นไปได้ ซึ่งขึ้นอยู่กับปัจจัยในส่วนการบริโภคว่า สินค้าหรือบริการที่ผู้รับภาระภาษีบริโภคนั้น ถูกจัดเก็บในอัตราภาษีที่เท่ากันหรือแตกต่างกัน

ดังนั้น หากพิจารณาตามลักษณะทางทฤษฎีแล้วหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของต่างประเทศจึงมีข้อพิจารณาทั้งที่สอดคล้องและที่ขัดแย้งกับหลักความเป็นธรรมในการจัดภาษีในแนวนอน

อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาจากสภาพตามความเป็นจริงแล้ว ผู้วิจัยมีความเห็นว่าเป็นกลุ่มของผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่เท่ากัน ในแต่ละระดับความสามารถนั้น พฤติกรรมในการบริโภคย่อมมีความเหมือนหรือคล้ายคลึงกัน อันเนื่องมาจากการจัดกลุ่มประเภทของสินค้าที่ใช้บังคับกับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มต่าง ๆ นั้น จะมีการคำนึงถึงการแยกประเภทของสินค้าหรือบริการที่มีความจำเป็นกับสินค้าที่มีความฟุ่มเฟือยแตกต่างกันไป ดังตัวอย่างของสหราชอาณาจักรและสาธารณรัฐฝรั่งเศส ตามที่ผู้วิจัยได้นำเสนอในบทที่ 3 ดังนั้น จึงมีความเป็นไปได้สูงที่ผู้ที่มีฐานะเท่าเทียมกันจะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากัน แต่ก็อาจจะมีพฤติกรรมการบริโภคที่แตกต่างกันบ้างอันจะทำให้เสียภาษีต่างกันแต่ผู้วิจัยเห็นว่าเป็นส่วนน้อยอันเป็นผลที่อยู่นอกเหนือการบังคับได้โดยกฎหมาย อันเนื่องมาจากรัฐไม่อาจออกกฎหมายหรือคำสั่งใด ๆ อันเป็นการบังคับประชาชนในการเลือกบริโภคได้

4.2.1.2 พิจารณาอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของต่างประเทศต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งตามหลักความสามารถในการจ่าย

ตามที่คุณวิจัยได้ทำการศึกษามาในหัวข้อที่ 2.2.2.2 ว่า หลักความเป็นธรรมตามแนวตั้งต้องการให้ผู้ที่อยู่ในสถานะการที่แตกต่างกันควรได้รับการปฏิบัติทางภาษีอากรที่แตกต่างกัน โดยมีหลักว่า บุคคลแต่ละคนจะเสียภาษีแตกต่างกันตามกำลังความสามารถในการเสียภาษี ดังนั้น เงื่อนไขในการวิเคราะห์หลักความเป็นธรรมในแนวตั้งนี้ จะต้องอยู่ได้บังคับที่ว่าผู้รับภาระภาษีเป็นผู้ที่มีความสามารถที่แตกต่างกัน

เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของต่างประเทศนั้น ต้องการอัตราภาษีหลายอัตราเพื่อนำมาใช้บังคับกับฐานภาษี หากกล่าวโดยละเอียดก็คือ จะมีอัตราภาษีมากกว่าสองอัตรา (นอกเหนือจากอัตราร้อยละ 0 และอัตรามาตรฐาน) เพื่อใช้บังคับกับสินค้าหรือบริการ โดยมีการแยกประเภทของสินค้าออกเป็นกลุ่มเพื่อนำไปใช้กับอัตราภาษีส่วนเพิ่มในอัตราต่าง ๆ ดังนั้น เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งตามหลักความสามารถในการจ่าย จะเห็นได้ว่า สัดส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องจ่ายนั้นจะขึ้นอยู่กับประเภทหรือลักษณะของสินค้าหรือบริการที่ผู้ที่ต้องรับภาระภาษีบริโภค ว่าสินค้าหรือบริการนั้น ๆ อยู่ในขอบเขตของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราใด โดยมีได้คำนึงถึงความสามารถในการจ่ายภาษีของผู้ที่ต้องรับภาระภาษีตามที่ได้วิเคราะห์ในหัวข้อที่ 4.1 ซึ่งจะขออธิบายโดยยกเป็นกรณีศึกษาดังต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 1

ก. ประกอบอาชีพเป็นลูกจ้างของบริษัท ๆ หนึ่งมีรายได้เดือนละ 15,000 บาท และนาย ข. ประกอบอาชีพเป็นผู้จัดการบริษัท มีรายได้เดือนละ 100,000 บาท หากนาย ก. ต้องการซื้อรถจักรยานยนต์ในราคา 50,000 บาท นาย ก. ก็จะเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 3,500 บาท โดยมีค่าอัตราภาษีเฉลี่ยเท่ากับ 7 เช่นเดิม แต่นาย ข. ต้องการซื้อรถยนต์ราคา 500,000 บาท โดยรถยนต์เป็นสินค้าประเภทที่อยู่ในกลุ่มที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 15 ดังนั้น นาย ข. ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 75,000 บาท³⁶ โดยอัตราภาษีเฉลี่ยเท่ากับ 15³⁷

ตัวอย่างที่ 2

นาย เอ มีอาชีพรับจ้างทั่วไป มีรายได้เดือนละ 8,000 บาท นาย บี มีอาชีพรับราชการ มีรายได้เดือนละ 30,000 บาท นาย ซี มีอาชีพประกอบกิจการส่วนตัวมีรายได้เดือนละ 150,000 บาท นาย เอ ต้องการซื้อรถจักรยาน ราคา 5,000 บาท นาย บี ต้องการซื้อรถจักรยานยนต์ ราคา 50,000 บาท ส่วนนาย ซี ต้องการซื้อรถยนต์ ราคา 1,000,000 บาท หากสินค้าทั้งสามชนิดดังกล่าว ต้องอยู่ใน

³⁶ $(500,000 \times 15\% = 75,000 \text{ บาท})$.

³⁷ $\{(100 \times 75,000) \div 500,000\}$.

ขอบเขตของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่แตกต่างกัน กล่าวคือ รถจักรยานอยู่ในกลุ่มประเภทสินค้าที่จำเป็นในการดำรงชีพใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 2 รถจักรยานยนต์อยู่ในกลุ่มประเภทสินค้าทั่วไปใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 7 ส่วนรถยนต์อยู่ในกลุ่มประเภทสินค้าฟุ่มเฟือยใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 15 ดังนั้น นาย เอ ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 100 บาท³⁸ โดยมีค่าอัตราภาษีเฉลี่ยเท่ากับ 2³⁹ นาย บีต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 3,500 บาท⁴⁰ โดยมีค่าอัตราภาษีเฉลี่ยเท่ากับ 7⁴¹ ส่วนนาย ซี ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 150,000 บาท⁴² โดยมีค่าอัตราภาษีเฉลี่ยเท่ากับ 15⁴³

ตามตัวอย่างแรก ทั้งนาย ก.และนาย ข. มีความสามารถในการจ่ายภาษีที่แตกต่างกัน โดยนาย ข. มีความสามารถในการจ่ายมากกว่านาย ก. แต่ตามอุทาหรณ์ นาย ข. ได้เสียภาษีจำนวน 75,000 บาทโดยอัตราภาษีเฉลี่ยเท่ากับ 15 และนาย ก. เสียภาษีจำนวน 3,500 บาท โดยมีค่าอัตราภาษีเฉลี่ยเท่ากับ 7 จึงเห็นได้ว่าทั้งสองคนต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแตกต่างกันทั้งในจำนวนและสัดส่วน โดยนาย ข. ที่มีความสามารถในการจ่ายมากกว่า ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมากกว่า นาย ก. ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อย ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นได้ว่า ข้อเท็จจริงตามอุทาหรณ์นี้มีความสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง เพราะเป็นการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามความสามารถของผู้เสียภาษี ซึ่งผลเช่นนี้ผู้วิจัยวิเคราะห์แล้วเห็นว่า เป็นเพราะความแตกต่างในการบริโภคสินค้าและบริการของบุคคลทั้งสอง กล่าวคือ นาย ข. ซึ่งมีความสามารถในการจ่ายมาก บริโภคสินค้าที่มีราคาสูงและเป็นสินค้าที่อยู่ในขอบเขตของกลุ่มที่ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงซึ่งเป็นสินค้าฟุ่มเฟือย แต่นาย ก.ซึ่งมีความสามารถในการจ่ายน้อยกว่าเลือกที่จะบริโภคสินค้าที่อยู่ในขอบเขตของกลุ่มที่ต้องเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า

ข้อเท็จจริงตามตัวอย่างที่สอง จะเห็นได้ว่า นายเอ นายบี และนายซี ต่างมีความสามารถในการจ่ายภาษีที่แตกต่างกัน ซึ่งบุคคลทั้งสามนั้นต่างเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแตกต่างกันทั้งจำนวนและสัดส่วน กล่าวคือ นายเอ ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 100 บาท โดยมีค่าอัตราภาษีเฉลี่ยเท่ากับ 2 นายบี ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 3,500 บาท โดยมีค่าอัตราภาษีเฉลี่ยเท่ากับ 7 ส่วนนายซี ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวน 150,000 บาท โดยมีค่าอัตราภาษีเฉลี่ยเท่ากับ 15 ซึ่งกรณีจะเห็นได้ว่าบุคคลทั้งสามนั้นต้องถูกบังคับจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามแต่ความสามารถในการจ่ายของแต่ละคน

³⁸ $(5,000 \times 2\% = 100 \text{ บาท})$.

³⁹ $\{(100 \times 100) \div 5,000\}$.

⁴⁰ $(50,000 \times 7\% = 3,500 \text{ บาท})$.

⁴¹ $\{(100 \times 3,500) \div 50,000\}$.

⁴² $(1,000,000 \times 15\% = 150,000 \text{ บาท})$.

⁴³ $\{(100 \times 150,000) \div 1,000,000\}$.

โดยนาย เอ มีความสามารถมาก ก็ถูกเก็บภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่มาก นายบี มีความสามารถในการจ่ายในระดับที่น้อยกว่านาย เอ ก็เสียภาษีน้อยกว่าทั้งในจำนวนและสัดส่วน เป็นต้น ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นได้ว่า ที่ผลเกิดเช่นนี้เพราะ บุคคลทั้งสามที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกันนั้นต่างเลือกที่จะบริ โภคสินค้าหรือบริการที่แตกต่างกันตามฐานานุรูปของแต่ละคน กล่าวคือ ผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีที่สูงก็บริ โภคสินค้าที่อยู่ในกลุ่มสินค้าฟุ่มเฟือยก็จะถูกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่สูง ผู้ที่มีความสามารถต่ำก็บริ โภคสินค้าที่อยู่ในกลุ่มที่ถูกเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำ ดังนั้นกรณีตามอุทาหรณ์นี้ จึงมีความสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการเก็บภาษีในแนวตั้งตามหลักความสามารถในระดับที่น่าพอใจ

อย่างไรก็ตาม ก็อาจมีกรณีที่ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีต่ำเลือกที่จะบริ โภคสินค้าหรือบริการที่อยู่ในกลุ่มสินค้าฟุ่มเฟือยเพื่อที่มีอัตราภาษีที่สูง หรือกรณีที่ผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีที่สูงเลือกที่จะบริ โภคสินค้าหรือบริการที่อยู่ในขอบเขตของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำได้ เช่นเดียวกัน

จากกรณีศึกษาดังกล่าวข้างต้น เมื่อพิจารณาโดยละเอียดแล้วจะเห็นได้ว่า ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรานั้น มีทั้งกรณีที่ตอบสนองและไม่ตอบสนองต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้งตามหลักความสามารถในการจ่าย อันเป็นผลสืบเนื่องมาจากลักษณะการบริ โภคของผู้บริ โภคแต่ละบุคคล ว่าสินค้าหรือบริการที่ผู้บริ โภคได้บริ โภคนั้นอยู่ในขอบเขตที่จะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราเท่าใด ดังนั้น หากผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยเลือกที่จะบริ โภคสินค้าหรือบริการ ในกลุ่มที่ถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่สูงเช่นเดียวกับผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีที่สูง ความไม่เป็นธรรมก็จะเกิดขึ้น แต่ในขณะเดียวกันหากผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีต่ำเลือกบริ โภคสินค้าหรือบริการที่เหมาะสมแก่ฐานะของตนซึ่งอยู่ในกลุ่มที่ถูกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราต่ำแตกต่างจากผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่สูงก็จะเลือกที่จะบริ โภคสินค้าที่อยู่ในกลุ่มที่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูง ความเป็นธรรมในแนวตั้งก็จะเกิดขึ้นได้

อย่างไรก็ตามในทางความเป็นจริงแล้ว ผู้วิจัยพิจารณาแล้วเห็นว่า วิธีแห่งการเลือกที่จะบริ โภคสินค้าหรือบริการของบรรดาผู้บริ โภคนั้น ผู้บริ โภคมักจะคำนึงถึงฐานานุรูปแห่งตนหรือหากกล่าวด้วยภาษาสามัญ ผู้บริ โภคมักจะคำนึงถึงฐานะของตนเอง ทั้งภาระที่ตนเองที่จะต้องรับผิดชอบไม่ว่าจะในทางด้านครอบครัว หรือทางสังคม เป็นต้น ประกอบการพิจารณาในการเลือกบริ โภคด้วย ซึ่งรวมแล้วก็คือความสามารถในการบริ โภคของผู้บริ โภค สิ่งนี้จึงเป็นตัวชี้วัดถึงลักษณะการบริ โภค หากกล่าวโดยละเอียดก็คือ ผู้ที่มีความสามารถในการบริ โภคต่ำ เช่น มีรายได้ต่ำก็จะเลือกที่จะบริ โภคสินค้าหรือบริการกลุ่มหนึ่งซึ่งมักเป็นกลุ่มที่มีความจำเป็นอย่างยิ่งขาด

ในการดำรงชีพของตน ส่วนผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่สูงก็มักจะมีส่วนร่วมการบริโภคสินค้าหรือบริการประเภทที่ฟุ่มเฟือยเกินความจำเป็นในการดำรงชีพอยู่เป็นนิจ

อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาโดยถี่ถ้วนแล้ว อาจจะมีกรณีที่เป็นไปได้ที่บุคคลผู้มีความสามารถในการเสียภาษีต่ำเลือกที่จะบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือยซึ่งมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่สูงได้ หรือหากพิจารณาอีกมุมหนึ่งก็อาจมีกรณีที่ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่สูง อาจจะได้ประโยชน์จากการบริโภคสินค้าที่อยู่ในกลุ่มที่มีความจำเป็นในการดำรงชีพซึ่งมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่ต่ำ หากบุคคลดังกล่าวเลือกที่จะบริโภคสินค้าหรือบริการดังกล่าว ซึ่งพฤติกรรมเช่นนี้ล้วนแต่เป็นสิ่งที่คัดค้านความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้งทั้งสิ้น อันเนื่องมาจาก การเกิดภาวะที่ผู้มีความสามารถในการจ่ายภาษีที่ต่ำต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่สูง หรือผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีที่สูงจะถูกเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำ ซึ่งเป็นการขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งทั้งสิ้น

ในประเด็นนี้ ผู้วิจัยพิจารณาแล้วเห็นว่า เป็นกรณีที่อาจเกิดขึ้นได้เป็นส่วนน้อย เมื่อเปรียบเทียบกับวิถีและลักษณะการบริโภคของผู้บริโภคแต่ละกลุ่มอย่างแท้จริง แต่หากมีกรณีดังกล่าวเกิดขึ้นผู้วิจัยก็มีความเห็นว่า เป็นสิ่งที่ต้องยอมรับถึงผลดังกล่าว อันเนื่องมาจาก โดยลักษณะของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอันเป็นภาษีทางอ้อมนั้น รูปแบบของกฎหมายจะไม่คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของหน่วยภาษี ดังนั้นโดยหลักการแล้วภาษีมูลค่าเพิ่มมักจะไม่มีความเป็นธรรมมากนัก แต่ในระบบกฎหมายก็มีการพัฒนาโดยมีการนำแนวความคิดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมมากขึ้นกว่าเดิม โดยการจัดกลุ่มประเภทของสินค้าเพื่อใช้อัตราภาษีแตกต่างกัน โดยจำแนกตามวัฒนธรรมของการบริโภคของผู้มีความสามารถในการจ่ายภาษีต่ำและสูงแล้วแต่กรณี โดยหลักทั่วไปมักจะแบ่งออก 2 กลุ่ม คือ กลุ่มสินค้าหรือบริการฟุ่มเฟือยซึ่งใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่สูงบังคับ และสินค้าหรือบริการที่จำเป็นซึ่งใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต่ำบังคับ โดยจะมีอัตรามาตรฐาน (Standard Rate) ใช้บังคับกับสินค้าหรือบริการที่อยู่นอกขอบเขตของทั้งสองกลุ่มข้างต้น เพื่อรองรับสินค้าและบริการอื่น ๆ

จะเห็นได้ว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของต่างประเทศนี้ สามารถปรับเปลี่ยนระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่แต่เดิมเป็นระบบที่ไม่คำนึงถึงความเป็นธรรม กลายเป็นระบบที่สามารถตอบโจทก์ในเรื่องความเป็นธรรมได้ในระดับที่น่าพอใจ ดังนั้น แม้จะมีผลบางประการที่เป็นตัวคัดค้านความเป็นธรรมอยู่บ้างดังเช่นในกรณีดังกล่าวข้างต้น ก็เป็นสิ่งที่จำต้องยอมรับอันเนื่องมาจากการที่รัฐไม่มีความชอบธรรมในอันที่จะบังคับหรือควบคุมลักษณะการบริโภคของบุคคลแต่ละบุคคลได้ บุคคลแต่ละคนมีอิสระในการตัดสินใจในการกำหนดเป้าหมายในการบริโภคของตนเองได้

ดังนั้น จึงสรุปได้ว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราในต่างประเทศนั้นก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้งตามหลักความสามารถได้ระดับที่น่าพอใจ เพราะด้วยความที่มีอัตราภาษีหลายอัตราใช้บังคับแก่สินค้าหรือบริการ เป็นผลให้ผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีมากก็จะต้องจ่ายภาษีมากกว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่น้อยกว่า

4.2.2 วิเคราะห์อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของต่างประเทศต่อหลักความมีประสิทธิภาพ ตามที่ผู้วิจัยได้ศึกษามาในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.2.3 ว่าหลักความมีประสิทธิภาพนี้สามารถแบ่งแยกพิจารณาได้เป็น 2 กรณีคือ หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ ดังนั้น ผู้วิจัยจึงขอแยกพิจารณาดังนี้

(1) ข้อพิจารณาอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของต่างประเทศต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

(2) ข้อพิจารณาอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของต่างประเทศต่อความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

4.2.2.1 ข้อพิจารณาอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของต่างประเทศต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

ตามที่ผู้วิจัยได้นำเสนอไว้ในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.2.3 ว่า กฎหมายภาษีที่ดินนั้นจะต้องมีประสิทธิภาพโดยจะต้องมีประสิทธิภาพทั้งจากทางฝ่ายผู้บริการจัดเก็บภาษี และในส่วนของผู้ที่จะต้องถูกบังคับตามกฎหมายในการให้ความร่วมมือในการเสียภาษีโดยจะต้องมีต้นทุนที่ต่ำ

ดังนั้น ในการพิจารณาหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีนั้นจึงต้องพิจารณาถึงผลกระทบจากทางฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บและบริหารภาษี และทางฝ่ายผู้ที่ต้องรับภาระภาษีซึ่งต้องถูกบังคับตามกฎหมาย ดังจะกล่าวต่อไปนี้

(1) พิจารณาความมีประสิทธิภาพจากทางฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้บริหารจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อพิจารณาถึงลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว จะเห็นได้ว่าเป็นระบบภาษีที่เจ้าหน้าที่ของรัฐมิได้ดำเนินการบังคับจัดเก็บภาษีด้วยตนเอง ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อรัฐ เป็นตัวแทนรัฐในการบังคับจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในทุก ๆ กิจกรรมทางเศรษฐกิจที่อยู่ภายในขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามที่กล่าวมาแล้วทั้งในบทที่ 2 บทที่ 3 ซึ่งหากพิจารณาในมุมมองของผู้ประกอบการแล้วจะเห็นได้ว่าอาจก่อให้เกิดต้นทุนแก่ผู้ประกอบการ

ดังนั้น โดยหลักแล้วต้นทุนในการดำเนินการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของทางฝ่ายเจ้าหน้าที่รัฐซึ่งเป็นผู้บริหารจัดการภาษีนั้น ไม่มีภาระในส่วนค่าใช้จ่ายในการดำเนินการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยตนเองโดยตรงจากผู้บริโภค จึงส่งผลให้รัฐไม่ต้องสูญเสียค่าใช้จ่ายในส่วนนี้ และ

รวมถึงเวลาที่ต้องเสียไป⁴⁴ ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ต้นทุนของรัฐในการบริหารจัดการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในกระบวนการนี้จึงมีค่อนข้างต่ำ

อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยเห็นว่ารัฐอาจจะมีต้นทุนที่เพิ่มขึ้นในการบริหารจัดการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งอาจจะมีผลต่อความประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีได้ใน 2 ประการ ดังต่อไปนี้

ประการแรก คือ ต้นทุนในส่วนเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่ในการคิดคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มว่าผู้ประกอบการจะต้องนำส่งแก่รัฐหรือรัฐจะต้องทำการเครดิตภาษีคืนให้แก่ผู้ประกอบการซึ่งจดทะเบียนนั้นแล้วแต่กรณี อันเป็นการตรวจสอบความถูกต้องของการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบกิจการจดทะเบียน รัฐจึงจำเป็นต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่ได้รับการฝึกอบรมอบรม เพื่อให้เกิดความเชี่ยวชาญเพิ่มมากขึ้น ซึ่งเป็นผลให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการภาษีมูลค่าเพิ่มมีมากขึ้น ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเพิ่มขึ้นบ้าง

ประการที่สอง คือ ค่าใช้จ่ายในการจัดให้มีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการ และการบริหารกระบวนการตรวจสอบและต่อต้านการหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) หรือหนีภาษี (Tax Evasion) มูลค่าเพิ่ม ซึ่งการตรวจสอบดังกล่าวมีความจำเป็น เพราะการหลบหลีกและหนีภาษีนี้อาจเป็นต้นเหตุให้รัฐสูญเสียรายได้ ค่าใช้จ่ายทั้งหลายเหล่านี้ก็อาจถือได้ว่าเป็นต้นทุนในการบริหารภาษีมูลค่าเพิ่มที่เพิ่มขึ้นได้เช่นกัน

อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยเห็นว่าสิ่งที่ก่อให้เกิดผู้ประกอบการผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มหลบหลีกหรือหนีภาษี เช่น การทำเอกสารเท็จขึ้นเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี หรือการลงรายการที่จะต้องเสียภาษีน้อยกว่าที่เป็นจริงนั้น มิได้เป็นผลมาจากอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีหลายอัตรา แต่เป็นผลมาจากความต้องการของผู้ประกอบการที่ต้องการจะเพิ่มผลกำไรของตนเองให้มากขึ้น จึงเกิดความประสงค์ในทางทุจริตในการทำเอกสารเท็จ หรือลงรายการต่ำกว่าที่เป็นจริงเพื่อให้จำนวนภาษีขายที่ตนต้องนำส่งกรมสรรพากรอันเรียกเก็บมาจากผู้บริโภคลดลง อันจะส่งผลต่อการขอคืนภาษีซื้อได้ในจำนวนที่มากขึ้น ซึ่งปัญหานี้ก็อาจเกิดขึ้นได้ตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่ราชอาณาจักรไทยใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันเช่นกัน

ตัวอย่าง

บริษัท เอ ประกอบกิจการผลิตและขายรถจักรยานยนต์ โดยในการผลิตนั้นบริษัทเอได้ซื้อวัตถุดิบมาในราคา 5,000,000 บาท เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 เป็นมูลค่า 350,000 บาท⁴⁵ ในปีภาษี บริษัทเอ ขายรถจักรยานยนต์รวมสุทธิเป็นเงิน 8,000,000 บาท เรียกเก็บ

⁴⁴ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเคม. หน้า 35.

⁴⁵ $(5,000,000 \times 7\% = 350,000 \text{ บาท})$.

ภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคได้เป็นเงิน 560,000 บาท⁴⁶ เช่นนี้โดยปกติบริษัทเอ ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่รัฐในจำนวน 210,000 บาท⁴⁷

หากบริษัท เอ ต้องการที่จะเพิ่มผลกำไรให้ตนเองมากขึ้น บริษัทเอ อาจลงรายการในบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มต่ำกว่าที่เป็นจริง โดยอาจลงรายการว่าขายสินค้าได้เป็นเงิน 6,000,000 บาท ซึ่งเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้เป็นจำนวน 420,000 บาท⁴⁸ ซึ่งต่ำกว่าความเป็นจริง หากกระทำเช่นนี้บริษัทเอ ก็จะต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มแก่รัฐจำนวน 70,000 บาท⁴⁹ ซึ่งน้อยกว่าความเป็นจริง 140,000 บาท ซึ่งเงินในส่วนที่บริษัท เอ ทุจริตมาได้นี้บริษัท เอ ก็อาจนำไปเป็นกำไรที่เพิ่มขึ้นของบริษัทตน

ประเด็นนี้ในประเทศไทยนั้นได้มีปัญหาดังกล่าวเกิดขึ้นจริงกล่าวคือโจทก์เป็นผู้ประกอบการให้เช่าพื้นที่อาคารสำนักงานซึ่งมีการให้บริการสาธารณูปโภคและสิ่งอำนวยความสะดวก ซึ่งการให้เช่าพื้นที่อาคารได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 81 (1) (ค) ส่วนการประกอบกิจการให้บริการต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กิจการของโจทก์จึงมีทั้งที่ต้องเสียและไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่โจทก์ได้หลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการ ทำสัญญาเช่าเพียงฉบับเดียวโดยมิได้มีการแยกค่าบริการออกจากการเช่าอสังหาริมทรัพย์โดยโจทก์คิดค่าตอบแทนเท่ากับกรณีที่มีการทำสัญญาเช่าและสัญญาให้บริการแยกต่างหากจากกัน และผู้เช่าที่มีสัญญาฉบับเดียวมีสิทธิใช้บริการทุกประเภทได้เช่นเดียวกับผู้ที่มีสัญญาเช่าและสัญญาให้บริการแยกต่างหากจากกัน โดยโจทก์ไม่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีนี้ คดีนี้ศาลฎีกามีคำวินิจฉัยว่าการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มของโจทก์จึงเป็นการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มที่แสดงจำนวนภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง⁵⁰

อย่างไรก็ตามข้อสังเกตว่า การกระทำดังกล่าวข้างต้นนั้นมีลักษณะเป็นการหนีภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดบทลงโทษไว้ในมาตรา 88 (2) กล่าวคือ เจ้าพนักงานประเมินภาษีมียอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม และในมาตรา 90/4 (4) ซึ่งเป็นโทษทางอาญา กล่าวคือต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท ซึ่งเห็นได้ว่าเป็นบทลงโทษที่รุนแรง ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ควรที่จะปฏิบัติอย่างยิ่ง เพราะอาจต้องเสียเบี้ยปรับเงินเพิ่มที่มีจำนวนที่สูงและยังมีโทษทางอาญาอีกด้วย

⁴⁶ $(8,000,000 \times 7\% = 560,000 \text{ บาท})$.

⁴⁷ $(560,000 - 350,000 = 210,000 \text{ บาท})$.

⁴⁸ $(6,000,000 \times 7\% = 420,000 \text{ บาท})$.

⁴⁹ $(420,000 - 350,000 = 70,000 \text{ บาท})$.

⁵⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1102/2550.

จึงเห็นได้ว่า ความที่มีหลายอัตราภาษี ไม่เป็นสิ่งที่เป็นการบีบบังคับหรือแรงจูงใจให้ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มหลบหลีกหรือหนีภาษี แต่สิ่งที่เป็นมูลเหตุจูงใจให้หลบหลีกหรือหนีภาษีนั่นคือความต้องการผลกำไรที่มากขึ้นของผู้ประกอบการเสียมากกว่า

ในการนี้หากพิจารณาในเรื่องผลประโยชน์ (Benefit) ที่รัฐได้รับจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในระบบหลายอัตราภาษีที่มีทั้งอัตราที่สูงใช้กับสินค้าหรือบริการฟุ่มเฟือย มีอัตราปกติใช้บังคับกับสินค้าหรือบริการทั่วไป และอัตราต่ำซึ่งใช้บังคับกับสินค้าหรือบริการที่จำเป็นต่อการดำรงชีพ ซึ่งผู้วิจัยวิเคราะห์แล้วเห็นว่า แม้จะมีฐานภาษีบางประเภทจะต้องถูกกำหนดให้มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต่ำแต่หากพิจารณาถึงอัตราที่สูงซึ่งใช้กับสินค้าฟุ่มเฟือยแล้วแต่ละประเทศมักจะมียอดอัตราที่สูงในขณะที่อัตราต่ำก็ได้ต่ำกว่าอัตรามาตรฐานมากนัก ดังนั้นจึงน่าจะเป็นปัจจัยที่จะทำให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราสามารถสร้างรายได้ให้แก่รัฐในจำนวนที่เพิ่มมากขึ้นรัฐก็สามารถที่จะนำเงินไปกระจายรายได้เพื่อลดความเหลื่อมล้ำระหว่างบุคคลในสังคมได้ต่อไป ดังนั้น ถ้าพิจารณาในมิติของผลประโยชน์ต่อรัฐแล้ว ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราจะมีความสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีเป็นอย่างยิ่งเพราะสามารถสร้างรายได้ให้แก่รัฐเป็นจำนวนที่มากขึ้น จึงเป็นข้อต่อกัยถึงความมีประสิทธิภาพหากพิจารณาจากทางฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บของภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราในต่างประเทศ

ดังนั้น ด้วยเหตุผลดังกล่าว จึงอาจสรุปได้ว่า การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของต่างประเทศนั้นสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี หากพิจารณาจากทางฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้บริหารจัดเก็บ

(2) พิจารณาความมีประสิทธิภาพในมิติของฝ่ายผู้ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มหรือผู้ซึ่งต้องถูกบังคับจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามที่คุณวิจัยได้นำเสนอถึงลักษณะของอัตราภาษีหลายอัตรามาแล้วข้างต้น ซึ่งเป็นภาษีที่มีความยุ่งยากและซับซ้อนซึ่งอาจจะก่อให้เกิดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายหรือค่าใช้จ่ายในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ของผู้รับภาระภาษีได้

อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยเห็นว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราในต่างประเทศนั้น ไม่ก่อให้เกิดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีแก่ผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากเหตุที่ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มจะถูกเรียกเก็บเมื่อมีกระบวนการขายสินค้าหรือให้บริการซึ่งกระทำโดยผู้ประกอบการจดทะเบียน จึงเห็นได้ว่าภาระหน้าที่ในการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบหรือพิธีการต่าง ๆ ตามกฎหมายนั้นผู้บริโภคชั้นสุดท้ายนั้นไม่มีส่วนเกี่ยวข้องหรือต้องรับภาระดังกล่าวเสียเลย บุคคลดังกล่าวมีภาระเพียงที่จะต้องชำระเงินหรือทรัพย์สินในอันที่จะต้องถูกบังคับจัดเก็บในการซื้อสินค้าหรือรับบริการครั้งหนึ่ง ๆ จึงเป็นข้อสนับสนุนว่าระบบอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราไม่ก่อให้เกิดความยากหรือ

ความซับซ้อนอันจะก่อให้เกิดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภายในมุมมองของผู้ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มเสียเลย

ด้วยเหตุผลข้างต้น ผู้ที่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจึงไม่ถูกกลั่นแกล้งความสมัครใจในการจ่ายหรือการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายที่สูงของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรา⁵¹ ดังนั้น ผู้บริโภคจึงไม่มีแรงจูงใจหรือเหตุผลอันใดที่จะต้องทำการหลบหลีกหรือหนีภาษีหากพิจารณาในส่วนของต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภายในส่วนนี้

ดังนั้น อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของต่างประเทศจึงไม่ขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี หากพิจารณาถึงต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากบทวิเคราะห์ถึงหลักความมีประสิทธิภาพดังกล่าวตามที่ผู้วิเคราะห์ข้างต้น เป็นเหตุให้เกิดข้อสรุปได้ว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของต่างประเทศมีผลที่ก่อให้เกิดความสอดคล้องต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

4.2.2.2 ข้อพิจารณาอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของต่างประเทศต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ตามที่ได้กล่าวมาในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.2.3.2 ว่าภาษีอากรจะต้องไม่มีผลเป็นการบิดเบือนการตัดสินใจในการกระทำทางเศรษฐกิจของประชาชน ซึ่งจะเป็นการจูงใจให้ประชาชนเลือกที่จะกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ถูกจัดเก็บภาษีน้อยกว่ากิจกรรมทางเศรษฐกิจอื่น ๆ ซึ่งถูกจัดเก็บภาษีที่สูงกว่า เพราะภาษีมูลค่าเพิ่มมักจะเข้าไปเกี่ยวข้องกับต้นทุนและราคาของสินค้าหรือบริการ ดังนั้นภาษีอากรจะต้องไม่เข้าไปมีส่วนต่อการตัดสินใจของประชาชนในการที่เขาจะเลือกกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจใด ๆ หรือมีส่วนให้น้อยที่สุด อันเป็นการไม่ก่อให้เกิดความสูญเปล่าในทางเศรษฐกิจ⁵¹

ในข้อพิจารณาภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของต่างประเทศต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจผู้วิจัยจะขอแยกพิจารณาออกเป็น 2 กรณี กล่าวคือ วิเคราะห์ในส่วนความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจในมุมมองของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม และวิเคราะห์ในส่วนความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจในมุมมองของผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

⁵¹ จีรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม, หน้า 40-43.

(1) วิเคราะห์ในส่วนอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของต่างประเทศต่อความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจในมุมมองของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรา ผู้บริโภคชั้นสุดท้ายซึ่งเป็นผู้ที่จะต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอาจจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราและจำนวนที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับพฤติกรรมผู้บริโภคของผู้บริโภคแต่ละบุคคลและประเภทของสินค้าหรือบริการเป็นสำคัญ ดังนั้นโดยหลักจึงมีผลเป็นการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการกระทำกิจกรรมในทางเศรษฐกิจ อันเนื่องมาจาก รายได้ของบุคคลแต่ละคนนั้นย่อมต้องแลกมาด้วยความเหนื่อยยากในการประกอบอาชีพ ดังนั้นการนำรายได้ที่ตนแสวงหาได้นั้นก็อาจจะต้องใช้อย่างคุ้มค่า เมื่อสินค้าหรือบริการในท้องตลาดมีการจัดเก็บภาษีในอัตราที่แตกต่างกัน ผู้บริโภคจึงน่าจะที่จะเลือกบริโภคสินค้าและบริการที่ถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต่ำแทนที่จะบริโภคสินค้าบริการที่เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่สูง เพราะภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นปัจจัยที่มีผลต่อราคาของสินค้าและบริการ

ดังนั้น การตัดสินใจในการเลือกซื้อสินค้าหรือบริการของผู้บริโภคจะขึ้นอยู่กับแรงจูงใจในเรื่องอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีอัตราแตกต่างกันของสินค้าและบริการแต่ละประเภท กล่าวคือ จะเกิดกรณีที่ประชาชนผู้บริโภคในฐานะต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มเลือกที่จะบริโภคสินค้าหรือบริการที่ถูกจัดเก็บภาษีน้อยกว่าสินค้าหรือบริการอื่น ๆ ที่อาจจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่สูงกว่า การกระทำกิจกรรมในทางเศรษฐกิจของผู้บริโภคจึงไม่อาจเป็นไปได้โดยอิสระตามกลไกตลาดในเรื่องราคา เนื่องจากมีปัจจัยในส่วนของอัตราภาษีที่จะเป็นผลให้สินค้าหรือบริการแต่ละประเภทต้องเสียภาษีแตกต่างกัน เข้ามาเกี่ยวข้องในการตัดสินใจกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้บริโภค

บทวิเคราะห์ของผู้วิจัยข้างต้นได้รับการสนับสนุนจากความเห็นของนักวิชาการในทางภาษีหลายท่าน กล่าวคือ

อาจารย์รังสรรค์ ชนะพรพันธ์ กล่าวว่า “การเก็บภาษีอากรบางประเภทมีผลในการเปลี่ยนแปลงแบบแผนการบริโภคของเอกชน”⁵²

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์ กล่าวว่า “หากพิจารณาด้านการบริโภค ประชาชนอาจเลือกบริโภคสินค้าหรือบริการที่ถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่ต่ำ (ทั้งที่อาจจะไม่ปรารถนาที่จะบริโภคสินค้าหรือบริการนั้น) แทนการบริโภคสินค้าหรือบริการที่ถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่สูง”⁵³

ดังนั้น จึงสามารถสรุปได้ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรานั้นมีผลให้เกิดความสูญเปล่าในทางเศรษฐกิจอันขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจในมุมมองของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม

⁵² รังสรรค์ ชนะพรพันธ์. เล่มเดิม. หน้า 45.

⁵³ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 41.

(2) วิเคราะห์ในส่วนอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของต่างประเทศต่อความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจในมุมมองของผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประการแรก เมื่อพิจารณาในแง่ของการเลือกประกอบกิจการหรือการเลือกในการดำเนินธุรกิจของผู้ประกอบการอันเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ผู้ประกอบการจำเป็นต้องปรับตัวในการดำเนินธุรกิจของตน โดยเลือกที่จะประกอบกิจการตามแรงอุปสงค์หรือความต้องการของผู้บริโภคซึ่งก็คือ เลือกที่จะประกอบกิจการเกี่ยวกับสินค้าหรือบริการประเภทที่ถูกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่ต่ำมากกว่าจะประกอบกิจการที่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่สูงตามความต้องการบริโภคของผู้บริโภคส่วนใหญ่ ดังนั้นผู้ประกอบการจึงไม่มีความเป็นเอกภาพในการตัดสินใจในการลงทุนดำเนินธุรกิจโดยอิสระ แต่จำเป็นต้องเลือกดำเนินธุรกิจโดยพิจารณาจากเหตุผลทางด้านภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นสำคัญ ดังนั้น จึงเป็นเหตุให้สินค้าหรือบริการจึงไม่ถูกจัดสรรภายใต้ระบบตลาดที่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดในทางเศรษฐกิจ⁵⁴

ประการที่สอง หากพิจารณาในด้านการผลิตสินค้าหรือบริการของผู้ประกอบการด้วยผลของภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราจะเห็นได้ว่า โดยหลักแล้วสามารถก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจของผู้ประกอบการซึ่งอยู่ในฐานะผู้ผลิตในการเลือกใช้วัตถุดิบในการผลิตสินค้าหรือบริการ กล่าวคือ เมื่อภาษีมูลค่าเพิ่มเข้าไปเกี่ยวข้องกับต้นทุนของการผลิตเสียแล้ว ผู้ผลิตก็มักจะมีความต้องการให้ต้นทุนในการผลิตสินค้าหรือบริการต่ำ เพื่อจะได้มีกำไรจากการประกอบกิจการเพิ่มขึ้น ผู้ผลิตจึงมักจะเลือกใช้วัตถุดิบในการผลิตประเภทที่ถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่ต่ำ (ซึ่งอาจมีคุณภาพต่ำ) แทนที่วัตถุดิบที่ถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่สูง (ซึ่งอาจมีคุณภาพที่ดีกว่า) ดังนั้นอาจมีผลให้กลไกการผลิตสินค้าของผู้ประกอบการไม่เป็นไปโดยอิสระ โดยมีแรงกระตุ้นในทางลบอันเกิดจากเหตุผลเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม ทรัพยากรจึงไม่อาจถูกจัดสรรได้อย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด

บทวิเคราะห์ของผู้วิจัยข้างต้นมีนักวิชาการกล่าวสนับสนุนไว้ ดังนี้

อาจารย์ปรีดี บุญยัง กล่าวว่า “อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรานั้น ทำให้มีการบิดเบือนพฤติกรรมของผู้ผลิต เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหลายระดับอาจมีผลกระทบต่อระดับราคาสินค้าบางชนิดที่มีประโยชน์ และวัตถุประสงค์ในการใช้งานใกล้เคียงกันจนเกิดผลต่อการตัดสินใจของผู้บริโภคในการบริโภคสินค้าหรือบริการชนิดนั้น”⁵⁵

⁵⁴ แหล่งเดิม. หน้า 40.

⁵⁵ ปรีดี บุญยัง. เล่มเดิม.

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์ กล่าวว่า “หากพิจารณาด้านการผลิตผู้ประกอบการอาจเลือกวัตถุดิบที่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำ (ทั้งที่อาจจะไม่ปรารถนาที่จะเลือกใช้วัตถุดิบนั้น) แทนวัตถุดิบที่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงในการผลิตสินค้า”⁶⁶

อย่างไรก็ตามเมื่อ ผู้วิจัยพิจารณา อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำและอัตราสูงของทั้งสองราชอาณาจักรและสาธารณรัฐฝรั่งเศส และอัตราค่ามากของสาธารณรัฐฝรั่งเศสตามหัวข้อที่ 3.3.1.4 และ 3.2.2.5 นั้นแล้ว ผู้วิจัยมีความเห็นที่แตกต่างออกไปดังนี้

1. ผู้วิจัยมีความเห็นว่าการกำหนดประเภทของสินค้าและบริการที่อยู่ในกลุ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่าง ๆ ของต่างประเทศ มีลักษณะที่เป็นการกำหนดเป็นประเภทสินค้าหรือประเภทกิจการที่มีลักษณะเป็นผลิตภัณฑ์แล้ว กล่าวคือผ่านกระบวนการขั้นตอนการผลิตมาแล้ว โดยจะไม่มีการกำหนดสิ่งที่มีลักษณะเป็นวัตถุดิบตั้งต้นในการผลิต ผลก็คือการบิดเบือนการเลือกใช้อัตราในการผลิตตามที่ผู้วิจัยได้วิเคราะห์เป็นหลักข้างต้นนั้นก็จะไม่เกิดขึ้น เนื่องจากสิ่งที่เป็นวัตถุดิบนั้นจะไม่อยู่ในขอบเขตของอัตราสูง อัตราต่ำหรืออัตราค่ามาก แต่สิ่งที่มีลักษณะเป็นวัตถุดิบในการผลิตส่วนใหญ่แล้วจะกลับไปอยู่ในขอบเขตของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรามาตรฐานอันเป็นผลให้สิ่งที่เป็นวัตถุดิบในการผลิตนั้นจะอยู่ในบังคับให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่เท่ากัน ความบิดเบือนในการเลือกใช้อัตราอันเป็นผลจากอัตราภาษีจึงไม่อาจเกิดขึ้น

2. สินค้าบางประเภทที่อยู่ในกลุ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำหรืออัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ของสหราชอาณาจักร และอัตราค่าหรืออัตราค่ามากของสาธารณรัฐฝรั่งเศส อาจมีลักษณะเป็นวัตถุดิบในการผลิตได้เช่นกัน กล่าวคือ เชื้อเพลิง น้ำมัน พลังงานหรืออาหารสำหรับมนุษย์ อันอาจมีผลต่อการบิดเบือนทางการผลิตได้ แต่อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาโดยละเอียดถึงประเภทของสินค้าในกลุ่มต่าง ๆ แล้วผู้วิจัยเห็นว่า การกำหนดประเภทสินค้าหรือบริการไม่ว่าจะในสหราชอาณาจักรหรือสาธารณรัฐฝรั่งเศส สินค้าในแต่ละกลุ่มที่อยู่ในบังคับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่แตกต่างกันนั้น มีลักษณะที่ไม่สามารถใช้เป็นวัตถุดิบในการผลิตทดแทนซึ่งกันและกันได้ จึงไม่อาจเกิดกรณีที่มีการเลือกใช้อัตราอันเป็นวัตถุดิบโดยมีเหตุผลทางด้านอัตราภาษีเข้ามาเกี่ยวข้อง อันจะก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการเลือกใช้อัตราในการผลิตขึ้น

จากความเห็นของผู้วิจัยดังกล่าวนี้ จะเห็นได้ว่า ในการกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในต่างประเทศนั้น นักกฎหมายน่าจะได้มีการคำนึงถึงความเป็นกลางในด้านการผลิตในส่วนการเลือกใช้อัตราอย่างถี่ถ้วน จึงได้มีการกำหนดประเภทสินค้าหรือบริการ ที่มีลักษณะที่เป็นผลิตภัณฑ์หรือเป็นกิจการแล้ว

⁶⁶ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 41.

ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราในต่างประเทศหากพิจารณาโดยละเอียด จะไม่มีผลเป็นการก่อให้เกิดความสูญเปล่าในทางเศรษฐกิจซึ่งมีผลเป็นการบิดเบือนการตัดสินใจในการเลือกใช้วัตถุดิบในกระบวนการผลิตของผู้ประกอบการภาษีจึงมีความเป็นกลาง อันมีลักษณะที่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจหากพิจารณาในด้านการผลิต

จากบทวิเคราะห์ของผู้วิจัยดังกล่าวข้างต้น สามารถชี้ให้เห็นได้ว่าหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราที่ใช้บังคับในต่างประเทศนั้น สามารถพิจารณาได้ในสองเงื่อนไขกล่าวคือ แม้จะมีลักษณะที่ไม่เป็นการส่งเสริมสนับสนุนต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจในแง่ของผู้รับภาระภาษี แต่ถ้าพิจารณาในมิติของฝ่ายผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้น จะไม่ก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจเลือกวัตถุดิบในแง่ของการผลิต

4.3 วิเคราะห์การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี (Equity) และหลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency)

ตามที่ผู้วิจัยได้ศึกษาในบทที่ 3 ทั้งในส่วนของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรไทย และต่างประเทศ ในหัวข้อที่ 3.2, 3.3.1.4 และ 3.3.2.5 ตามลำดับ ว่ากฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มของบรรดาประเทศดังกล่าวล้วนมีการบัญญัติถึงการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 โดยในเรื่องอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80/1 นั้น ผู้วิจัยได้ยกมากล่าวในหัวข้อนี้ขึ้นเนื่องมาจากเหตุผลที่ว่าในราชอาณาจักรไทยนั้น เหตุผลในการกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 จะแตกต่างกับของต่างประเทศ โดยในราชอาณาจักรไทยนั้นมีเหตุผลเพื่อประโยชน์ในการส่งออกซึ่งสินค้าและวัตถุดิบประเภทอื่น ๆ ดังนั้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ตามประมวลรัษฎากรจึงไม่มีผลกระทบต่อผู้บริโภคภายในประเทศผู้วิจัยจะกล่าวต่อไป

การบัญญัติกฎหมายดังกล่าวในราชอาณาจักรไทยนั้นมีเหตุผลแตกต่างกันซึ่งแยกพิจารณาได้ ดังนี้

ประการแรก กรณีภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 เหตุผลก็เพื่อประโยชน์ในการส่งออกซึ่งสินค้าหรือบริการอันมีผลให้มีการคืนภาษีให้แก่ผู้ส่งออกซึ่งภาษีขายจะมีค่าเท่ากับ 0 เสมอ และทั้งยังเป็นการช่วยแก้ปัญหาในการส่งออกทางอ้อม เนื่องจากภาระภาษีจะถูกส่งผ่านเป็นทอด ๆ จากผู้ผลิตขั้นต้นจนถึงผู้ส่งออก จึงไม่มีผู้ผลิตขั้นต้นก่อนส่งออกขั้นต้นใดต้องรับภาระภาษีไว้

ดังนั้น ผู้ส่งออกจึงสามารถส่งออกสินค้าหรือบริการได้ในราคาที่ปลอดจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างแท้จริง อันเป็นการส่งเสริมการส่งออกสินค้าแก่ผู้ส่งออก⁵⁷

ประการที่สอง การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เหตุผลเนื่องจากสินค้าบางประเภทนั้นเป็นสินค้าที่มีความสำคัญต่อการดำรงชีพของประชาชนและการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมีผลกระทบต่อระดับราคาสินค้า เช่น สินค้าทางการเกษตร หรือการบริการที่มีลักษณะเป็นสวัสดิการของสังคม เช่น การให้บริการทางการศึกษา สถานพยาบาล เป็นต้น ดังนั้นเพื่อให้สอดคล้องกับความจำเป็นในทางสังคมและบรรเทาภาระของประชาชน จึงจำต้องยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการบางประเภทไว้⁵⁸

ดังนั้น ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจึงจะขอวิเคราะห์เกี่ยวกับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 โดยเปรียบเทียบกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพ โดยจะวิเคราะห์วิจารณ์เป็นลำดับ ดังนี้

(1) วิเคราะห์การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ต่อหลักความเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการจ่าย (Ability-to-Pay)

(2) วิเคราะห์การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ต่อหลักความมีประสิทธิภาพ

4.3.1 วิเคราะห์การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ต่อหลักความเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการจ่าย (Ability-to-Pay)

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 2.2 ว่า ระบบภาษีที่ดีจะต้องมีความเป็นธรรมตามความสามารถในการจ่ายของผู้เสียภาษี โดยจะต้องพิจารณาความเป็นธรรมทั้งในแนวตั้งแล้วแนวนอน กล่าวคือ ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากก็จะต้องจ่ายในจำนวนและสัดส่วนที่มากกว่าผู้ที่มีความสามารถเท่ากัน ก็จะต้องเสียภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่เท่ากัน

ในเบื้องต้นนี้ ผู้วิจัยจะขอวิเคราะห์เกี่ยวกับลักษณะของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 อันมีผลต่อฐานภาษี กล่าวคือ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 นั้น โดยลักษณะของทั้งสองระบบนี้จะมีผลเป็นอย่างเดียวกันคือ มีผลให้ผู้บริโภคซึ่งเป็นผู้ที่จะต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ไม่ต้องสละเงินของตนเพิ่มขึ้นจากราคาสินค้าหรือบริการที่ตนได้ซื้อหรือรับบริการในการที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอีก ดังนั้นจึงอาจถือได้ว่าการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 นี้ เป็นตัวบรรเทาภาระภาษีอย่างหนึ่ง กล่าวคือ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและอัตราร้อยละ 0 จะมีผลเป็นการกักร่อน

⁵⁷ กัมปนาท บุญรอด. เล่มเดิม. หน้า 16-23.

⁵⁸ แหล่งเดิม.

ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้เป็นการลดภาระภาษีของผู้บริโภคซึ่งเป็นผู้ที่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่อย่างไรก็ตามตัวบรรเทาภาระภาษีที่ดี จะต้องมิลักษณะกักร่อนฐานภาษีเพื่อลดภาระภาษีของผู้มีรายได้น้อย แต่ต้องไม่มีผลเป็นการกักร่อนฐานภาษีและไม่มีผลเป็นการลดภาระภาษีของผู้ที่มีรายได้สูง⁵⁹ ซึ่งลักษณะของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และอัตราร้อยละ 0 มิได้เป็นเช่นนั้น เพราะกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นให้ประโยชน์จากการยกเว้นและอัตราร้อยละ 0 แก่หน่วยภาษีทุกคนโดย ไม่มีการคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีเสียเลย

ดังนั้น ในการพิจารณาในประเด็นนี้ผู้วิจัยจะขอแยกพิจารณาเป็น 2 ส่วน กล่าวคือ

(1) พิจารณาการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอนตามหลักความสามารถในการจ่าย

(2) พิจารณาการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งตามหลักความสามารถในการจ่าย

4.3.1.1 พิจารณาการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอนตามหลักความสามารถในการจ่าย

หลักความเป็นธรรมตามแนวนอน ต้องการให้ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากัน ต้องจ่ายภาษีแก่รัฐในจำนวนและสัดส่วนที่เท่ากัน ซึ่งเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ก็อาจมีผลกระทบต่อหลักความเป็นธรรมตามแนวนอนได้ทั้งในความสอดคล้องและขัดแย้ง ดังจะกล่าวต่อไปนี้

กรณีแรก กรณีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่ได้ศึกษาในบทที่ 3 หัวข้อที่ 3.2.5.3 ว่าเหตุแห่งการที่กฎหมายจำเป็นต้องยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแก่สินค้าหรือกิจการบางประเภทนั้นก็เพื่อประโยชน์แก่การดำรงชีพของประชาชน โดยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนี้เป็นเหตุให้ราคาสินค้าลดลง เนื่องจากผู้ประกอบการไม่มีสิทธิในการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคแต่ในขณะเดียวกันผู้ประกอบการก็ไม่มีสิทธิขอคืนภาษีซื้อที่ตนต้องเสียไปในการจัดซื้อวัตถุดิบตั้งที่กล่าวมาแล้ว

ดังนั้น ผู้วิจัยเห็นว่า การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม มีวัตถุประสงค์หลักมุ่งจะช่วยเหลือประชาชนผู้มีรายได้น้อยหรือปานกลางให้ได้รับประโยชน์จากราคาสินค้าที่จำเป็นในการดำรงชีพ

⁵⁹ บทวิเคราะห์ในส่วนนี้ผู้วิจัยได้ศึกษาแนวความคิดในเรื่องค่าลดหย่อนอันเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แล้วนำมาเปรียบเทียบกับลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยผู้วิจัยวิเคราะห์แล้วมีแนวความคิดที่ว่าอัตราร้อยละ 0 และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม น่าจะมีวัตถุประสงค์และมีลักษณะอย่างเดียวกันกับค่าลดหย่อนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้างเช่นเดียวกัน. ในเรื่อง ค่าลดหย่อนอันเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น อ้างถึงในจรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 123-127.

ที่ต่ำ ลดภาระค่าครองชีพ เพื่อจะมีเงินหรือทรัพย์สินเพิ่มมากขึ้นอันจะนำไปเก็บออมหรือนำไปลงทุนแสวงหาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นเพื่อพัฒนาฐานะและความเป็นอยู่ให้ดีขึ้น อันเป็นหนึ่งในนโยบายลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ของบุคคลในสังคม อันถือได้ว่าเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้บริโภคแต่อย่างไรก็ตาม แนวคิดการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนี้มิได้มีการจำกัดให้เป็นประโยชน์ให้แก่เฉพาะผู้ที่มีรายได้ต่ำหรือปานกลางเท่านั้น ในทางกลับกันผู้มีรายได้สูงก็อาจได้ประโยชน์จากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ด้วยซึ่งผู้วิจัยเห็นว่าเป็นผลนอกเหนือความต้องการของกฎหมาย (ผู้วิจัยจะวิเคราะห์โดยละเอียดในหัวข้อที่ 4.3.1.2 ต่อไป) โดยจะขอยกเป็นอุทาหรณ์ดังต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 1

นาย ก. มีรายได้เดือนละ 15,000 บาท นาย ข. มีรายได้เดือนละ 20,000 บาท ทั้งสองต่างเข้ารับบริการรักษาพยาบาลในสถานพยาบาล ซึ่งการให้บริการรักษาพยาบาลของสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล เป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม⁶⁰ ดังนั้น ทั้งนาย ก. และนาย ข. ต่างไม่มีภาระที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่สถานพยาบาลดังกล่าว

จากตัวอย่างดังกล่าวจะเห็นได้ว่าทั้งนาย ก. และนาย ข. ต่างมีรายได้ใกล้เคียงกัน แตกต่างกันเพียงเล็กน้อยจึงอาจถือได้ว่ามีความสามารถในการเสียภาษีที่ใกล้เคียงหรือเท่ากัน ซึ่งบุคคลทั้งสองต่างได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน ดังนั้นหากพิจารณาในแง่นี้การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจึงสามารถก่อให้เกิดความเป็นธรรมตามแนวนอน ซึ่งต้องการให้ผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีเท่ากันต้องจ่ายภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่เท่ากัน

ตัวอย่างที่ 2

จากข้อเท็จจริงตามตัวอย่างแรกหากนาย ก. ได้ว่าจ้างบริษัทขนส่ง เพื่อขนส่งของไปต่างประเทศโดยการขนส่งภาคพื้นดินโดยรถบรรทุก เป็นจำนวนเงิน 15,000 บาท ซึ่งการขนส่งระหว่างประเทศภาคพื้นดินเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่นาย ข. ได้ว่าจ้างบริษัทขนส่งของทางเรือเพื่อส่งของไปต่างประเทศในราคา 15,000 บาท เช่นกัน นาย ข. ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามอัตราปกติ คือร้อยละ 7⁶¹

จากตัวอย่างนี้จะเห็นได้ว่าบุคคลที่มีความสามารถเท่ากันก็อาจจะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแตกต่างกันได้ กล่าวคือ นาย ก. ไม่ต้องรับภาระในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่องจากนาย ก. รับบริการที่อยู่ในขอบเขตของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ในขณะที่เดียวกัน นาย ข. ซึ่งมีความสามารถ

⁶⁰ ประมวลรัษฎากรมาตรา 81 (1) (ญ).

⁶¹ ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 81 (1) (ค) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศซึ่งมิใช่เป็นการขนส่งโดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเล จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ตามอุทาหรณ์ เป็นการขนส่งทางทะเลจึงไม่ได้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม.

ในการเสียภาษีที่เท่ากับนาย ข. ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการที่คนได้ใช้บริการที่มีได้อยู่ในขอบเขตของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งกรณีเช่นนี้เป็นผลกระทบจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงเห็นได้ว่าการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มก็มีผลเป็นการกีดกันความเป็นธรรมในแนวนอนได้เช่นกัน

กรณีที่สอง กรณีใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 นั้น ในการพิจารณาถึงหลักความเป็นธรรม ผู้วิจัยวิเคราะห์แล้วเห็นว่า จำต้องแยกพิจารณาออกจากกันระหว่างภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ของราชอาณาจักรไทยและต่างประเทศ อันเนื่องมาจากการที่ผู้วิจัยได้ศึกษาถึงตัวบทกฎหมายในเรื่องนี้ทั้งของราชอาณาจักรไทยและต่างประเทศแล้ว เกิดข้อสังเกตถึงความแตกต่าง กล่าวคือ ตามที่ผู้วิจัยได้ศึกษาในหัวข้อที่ 3.2.5.3 ว่ากฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรไทยนั้น เหตุแห่งการที่กฎหมายกำหนดให้สินค้าหรือบริการบางประเภทอยู่ภายใต้บังคับภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 คือ เพื่อวัตถุประสงค์เพื่อให้ประโยชน์แก่ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการส่งออกซึ่งสินค้า เพื่อให้สินค้าที่ส่งออกนั้นปลอดจากภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นสิ่งที่เป็นปัจจัยหนึ่งในต้นทุนของสินค้า ทำให้สินค้าที่ส่งออกมีราคาต่ำ การค้าขายจึงสามารถแข่งขันกับประเทศต่าง ๆ ได้ แต่ในต่างประเทศนั้น จะเห็นได้ว่าประเภทของสินค้าหรือบริการที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของอัตราร้อยละ 0 นั้น มิได้ครอบคลุมเฉพาะกิจการเกี่ยวกับการส่งออกเท่านั้นอย่างเช่นในราชอาณาจักรไทย แต่ยังคงครอบคลุมถึงสินค้าหรือบริการประเภทที่มีความจำเป็นในการดำรงชีพด้วย ตามที่ได้ศึกษามาในหัวข้อที่ 3.3.1.4 และ 3.3.1.5

ดังนั้น ในเรื่องอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ในราชอาณาจักรไทยตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80/1 จึงจำต้องวิเคราะห์ในแง่มุมของผู้ประกอบการส่งออก ซึ่งเป็นผู้ที่กฎหมายมุ่งให้ประโยชน์ จะเห็นได้ว่ากรณีการใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับการส่งออกนี้ ไม่มีผลกระทบในทางด้านความเป็นธรรมต่อผู้บริโภคภายในประเทศเสียเลย อันเนื่องมาจากการประกอบกิจการที่เกี่ยวข้องกับการส่งออกนั้น มิได้มุ่งที่จะขายสินค้าหรือบริการให้แก่ผู้บริโภคซึ่งอยู่ภายในประเทศ แต่มุ่งที่จะส่งสินค้าออกไปยังต่างประเทศเท่านั้น ดังนั้น ผู้บริโภคภายในประเทศจึงไม่มีกรณีหรือมีกระบวนการที่จะมีการบริโภคหรือเกี่ยวข้องกับสินค้าดังกล่าวได้ ดังนั้นจึงไม่มีข้อที่จะพิจารณาถึงความเป็นธรรมในแนวนอน

อย่างไรก็ตาม การพิจารณาอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ในต่างประเทศแล้ว จะเห็นได้ว่า กฎหมายมุ่งที่จะบังคับใช้ครอบคลุมถึงสินค้าหรือบริการประเภทที่มีความจำเป็นในการดำรงชีพ เพื่อลดภาระในเรื่องราคาสินค้าที่จำเป็นอย่างแท้จริง ดังนั้น ผู้ที่ได้รับประโยชน์จากอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ในต่างประเทศคือ ผู้บริโภคนั่นเอง ดังนั้น จึงมีข้อพิจารณาถึงความความเป็นธรรมตามแนวนอน กล่าวคือ ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากันอาจถูกบังคับด้วยอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 เหมือนกันหากบริโภคสินค้าหรือบริการประเภท

ที่อยู่ในขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 เช่นเดียวกัน อันเป็นการสนับสนุนต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอน เพราะผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากันต่างถูกบังคับด้วยอัตราร้อยละ 0 เหมือนกัน

ตัวอย่างที่ 1

นาย ก. มีรายได้เดือนละ 15,000 บาท นาย ข. มีรายได้เดือนละ 20,000 บาท บุคคลทั้งสองต่างเข้าไปทานอาหารที่สถานประกอบการค้าอาหารแห่งหนึ่ง ซึ่งกิจการค้าอาหารสำหรับการบริโภคของมนุษย์ อยู่ในขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 (ตามกฎหมายของสหราชอาณาจักรตามที่กล่าวมาในหัวข้อ 3.3.1.4) โดยนาย ก. จ่ายค่าอาหารไปจำนวน 500 บาท นาย ข. 700 บาท ดังนั้นทั้งนาย ก. และนาย ข. ต่างไม่มีภาระที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในการบริโภคอาหารในครั้งนี้

จะเห็นได้ว่าผู้ที่มีความสามารถเท่ากันหรือใกล้เคียงกัน ก็อาจได้รับความเป็นธรรมตามแนวนอนจากอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ได้

อย่างไรก็ตาม ในทางกลับกันอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 นี้อาจจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมตามแนวนอนได้เช่นเดียวกัน กล่าวคือ ถ้าผู้มีความสามารถในการเสียภาษีที่เท่ากัน บุคคลหนึ่งได้ซื้อสินค้าหรือบริการประเภทที่อยู่ในขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 แต่อีกบุคคลหนึ่งได้ซื้อสินค้าหรือบริการที่อยู่นอกขอบเขตของอัตราร้อยละ 0 ซึ่งจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามอัตราภาษีส่วนเพิ่มต่าง ๆ ผลที่จะเกิดขึ้นก็คือ ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากันฝ่ายหนึ่งไม่มีจำเป็นต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอันเนื่องมาจากได้รับประโยชน์จากอัตราร้อยละ 0 ในขณะที่อีกบุคคลหนึ่งจำเป็นต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามอัตราภาษีที่กฎหมายกำหนด ซึ่งผลเช่นนี้จะมีผลเป็นการขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการเสียภาษีตามแนวนอน ดังตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 2

นาย ก. มีรายได้เดือนละ 15,000 บาท นาย ข. มีรายได้เดือนละ 20,000 บาท นาย ก. เข้าไปทานอาหารที่สถานประกอบการค้าอาหารแห่งหนึ่งซึ่งกิจการค้าอาหารสำหรับการบริโภคของมนุษย์อยู่ในขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 (ตามกฎหมายของสหราชอาณาจักรตามที่กล่าวมาในหัวข้อ 3.3.1.4) ส่วนนาย ข. ได้ไปรับประทานอาหารที่ร้านประกอบกิจการขายเค้กแห่งหนึ่ง ซึ่งเป็นกิจการที่มีได้อยู่ภายในขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 (ตามกฎหมายของสหราชอาณาจักรตามที่กล่าวมาในหัวข้อ 3.3.1.4) ดังนั้น นาย ก. ไม่มีภาระในอันที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่นาย ข. มีภาระในอันที่จะต้องถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากบทวิเคราะห์ที่ผู้วิจัยนำเสนอมาข้างต้นนั้น ผู้วิจัยเห็นว่า การบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 หรือการยกเว้น จะสอดคล้องหรือขัดกับหลักความเป็นธรรมในแนวนอนตามหลัก

ความสามารถหรือไม่ นั่น คับทกกฎหมายมิได้เป็นข้อบังคับแต่เพียงประการเดียวแต่ปัจจัยที่จะมีส่วนเกี่ยวข้องกับอันมีผลต่อความเป็นธรรมในแนวนอนนั้นคือ พฤติกรรมการบริโภคของผู้บริโภค ซึ่งความไม่เป็นธรรมตามแนวนอนจะเกิดขึ้นเมื่อผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากัน หรือใกล้เคียงกันต่างเลือกที่จะบริโภคสินค้าหรือบริการชนิดที่อยู่ในของเขตอัตราร้อยละ 0 หรือการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือที่อยู่นอกขอบเขตดังกล่าวแตกต่างกันไป อันเนื่องมาจากระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมิได้ถูกออกแบบมาโดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของหน่วยภาษีโดยตรง และกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มไม่อาจที่จะบังคับพฤติกรรมของผู้บริโภคในการเลือกบริโภคสิ่งใด ๆ ได้

4.3.1.2 พิจารณาการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งตามหลักความสามารถในการจ่าย

ตามที่ผู้วิจัยได้ทำการศึกษามาในหัวข้อที่ 2.2.2.2 ว่า หลักความเป็นธรรมในแนวตั้งตามหลักความสามารถต้องการให้ผู้ที่อยู่ในสถานะการที่แตกต่างกันควรได้รับการปฏิบัติทางภาษีอากรที่แตกต่างกันตามกำลังความสามารถในการเสียภาษี ดังนั้น ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะวิเคราะห์ถึงการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ว่ามีผลต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งหรือไม่อย่างไร โดยจะขอแยกพิจารณาเป็น 2 หัวข้อ ดังนี้

(1) เรื่องการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 3 หัวข้อที่ 3.2.5.3 ว่าเหตุแห่งการที่กฎหมายจำต้องยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแก่สินค้าหรือกิจการบางประเภทนั้นก็เพื่อประโยชน์แก่การดำรงชีพของบุคคลในสังคม ซึ่งสินค้าหรือบริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมักจะเป็นสินค้าที่จำเป็นในการดำรงชีพของประชาชน

ในกรณีเช่นนี้ ผู้วิจัยเห็นว่า การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น กฎหมายมีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะมุ่งแบ่งเบาภาระหรือช่วยเหลือในเรื่องค่าใช้จ่ายในการดำรงชีพให้แก่บุคคลผู้มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยหรือปานกลาง เพื่อที่จะลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ระหว่างประชาชน ซึ่งมีลักษณะคล้ายเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้บริโภค ซึ่งการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนี้อาจมีผลกระทบถึงทั้งสองด้านของความเป็นธรรมในแนวตั้ง กล่าวคือ อาจมีผลให้ผู้มีภาระต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีความสามารถต่ำเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในสัดส่วนและจำนวนที่ต่ำกว่าผู้ที่มีความสามารถสูง แต่ในขณะเดียวกันก็อาจมีผลให้ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่ต่ำต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากับผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่สูงทั้งในจำนวนและสัดส่วนก็ได้ เพื่อถ่ายทอดความเข้าใจผู้วิจัยจึงขออธิบายโดยยกเป็นอุทาหรณ์ ดังจะกล่าวต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 1

นาย ก. มีรายได้เดือนละ 15,000 บาท นายบี มีรายได้เดือนละ 100,000 บาท นาย ก. ได้เข้ารับประทานอาหารที่ร้านอาหารแห่งหนึ่ง เสียค่าอาหารทั้งสิ้น 700 บาท ซึ่งร้านอาหารนี้เป็นกิจการที่มีรายรับไม่เกินปีละ 1,800,000 บาท อันเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม⁶² ส่วนนาย ข. เข้ารับประทานอาหารที่ภัตตาคารหรูแห่งหนึ่งเสียค่าอาหารทั้งสิ้น 30,000 บาท ซึ่งภัตตาคารนี้เป็นกิจการที่มีรายรับเกินปีละ 1,800,000 บาท อันเป็นกิจการที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังนั้น นาย ก. จึงไม่มีภาระในการที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนนาย ข. ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามอัตราที่กฎหมายกำหนด

จากอุทาหรณ์ข้างต้นจะเห็นได้ว่า นาย ก. เป็นผู้มีความสามารถในการเสียภาษีที่ต่ำ ได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอันมีผลให้นาย ก. ผู้มีรายได้น้อยไม่มีภาระที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในการซื้อสินค้าหรือรับบริการดังกล่าว ในขณะที่เดียวกัน นาย ข. ผู้ซึ่งมีความสามารถในการเสียภาษีที่สูงไม่ได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีอันเนื่องมาจากผู้ประกอบการที่นาย ข. เข้ารับบริการนั้นมีมูลค่าฐานภาษีเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดซึ่งไม่อยู่ในขอบข่ายที่จะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย นาย ข. จึงมีภาระในอันที่จะต้องถูกผู้ประกอบการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เห็นได้ว่า หากพิจารณาตามตัวอย่างเช่นว่านี้ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้งตามหลักความสามารถที่ต้องการภาษีจากผู้มีความสามารถในการจ่ายสูงในจำนวนและสัดส่วนที่สูงกว่าผู้มีรายได้น้อยที่ต้องจัดเก็บภาษีในจำนวนหรือสัดส่วนที่ต่ำหรือไม่จัดเก็บเลย กรณีเช่นว่านี้ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีความสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง

อย่างไรก็ตามหากพิจารณาในอีกเงื่อนไขหนึ่ง การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มก็อาจไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมได้เช่นเดียวกัน ดังตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 2

นาย เอ มีรายได้เดือนละ 15,000 บาท นายบี มีรายได้เดือนละ 100,000 บาท บุคคลทั้งสองต่างมีบุตร 1 คนเท่ากัน นาย เอ และนาย บี ได้พาบุตรเข้าสมัครเรียนที่โรงเรียนเอกชนแห่งหนึ่งโดยเสียค่าการศึกษา 10,000 บาท ดังนี้ นาย เอ และ นายบี ต่างไม่มีภาระในการที่จะต้องถูกเรียก

⁶² ประมวลรัษฎากรมาตรา 81/1. ประกอบกับ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548 มาตรา 4. สืบค้นเมื่อ 29 สิงหาคม 2556, จาก <http://www.rd.go.th/publish/22646.0.html>

เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในการเข้ารับบริการในทางการศึกษา เนื่องจาก การให้บริการในทางการศึกษา
ของโรงเรียนเอกชนนั้น ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม⁶³

ตัวอย่างที่ 3

นาย ก. มีรายได้เดือนละ 15,000 บาท นาย บี มีรายได้เดือนละ 100,000 บาท ทั้ง นาย ก.
และนาย ข. ต่างเข้ารับประทานอาหารที่ภัตตาคารหรูแห่งหนึ่งเสียค่าอาหารเท่ากันทั้งสิ้น
30,000 บาท ซึ่งภัตตาคารนี้เป็นกิจการที่มีรายรับเกินปีละ 1,800,000 บาท อันเป็นกิจการที่ไม่ได้รับ
การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้ ทั้งนาย ก.และนาย ข. ต่างมีภาระในอันที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
ตามอัตราที่กฎหมายกำหนด

หากพิจารณาตัวอย่างที่ 2 จะเห็นได้ว่า นายเอ และนายบี เป็นผู้ที่มีความสามารถในการ
เสียภาษีที่แตกต่างกันหากพิจารณาจากรายได้ของบุคคลทั้งสอง แต่บุคคลทั้งสองต่างได้รับ
ประโยชน์จากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างเท่าเทียมกันอันเป็นผลให้ทั้งนาย เอและนายบี ต่างไม่มี
ภาระในอันที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นอย่างเดียวกัน

ตามตัวอย่างที่สามนั้น นาย ก.และนาย ข. เป็นผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษี
ที่แตกต่างกันหากพิจารณาจากรายได้ แต่ทั้งสองต่างไม่ได้รับประโยชน์จากการยกเว้น
ภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน อันส่งผลให้บุคคลทั้งสองต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในจำนวนและสัดส่วน
ที่เท่าเทียมกัน

จากตัวอย่างทั้งสองข้างต้นจะเห็นได้ว่า การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอาจจะก่อให้เกิด
ผลกระทบในทางลบต่อความเป็นธรรมในแนวตั้งได้เช่นกัน กล่าวคือ ผู้ที่มีความสามารถในการเสีย
ภาษีที่สูงก็อาจจะถูกปฏิบัติเป็นอย่างเดียวกับผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่ต่ำ ซึ่งก็คือได้รับ
การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน (ตามตัวอย่างที่ 2) หรือในทางกลับกัน ผู้ที่มีความสามารถในการ
การเสียภาษีที่ต่ำก็อาจจะต้องถูกปฏิบัติเป็นอย่างเดียวกับผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่สูง
โดยต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนและสัดส่วนเป็นอย่างเดียวกับผู้ที่มีความสามารถในการจ่าย
ที่สูง (ตามตัวอย่างที่ 3) ซึ่งทั้งสองกรณีนี้เป็นข้อพิจารณาได้ว่า การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ก็อาจส่ง
ผลกระทบในทางที่ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งได้เช่นเดียวกัน

ผลเช่นว่านี้ ผู้วิจัยเห็นว่าเป็นผลมาจากระบบของภาษีมูลค่าเพิ่มมิได้คำนึงถึง
ความสามารถในการจ่ายภาษีของหน่วยภาษี ดังนั้น แม้จะมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม
โดยมุ่งช่วยเหลือในการดำรงชีพของผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่ปานกลางและต่ำก็ตาม
แต่กฎหมายก็มิได้มีการจำกัดกลุ่มบุคคลที่จะได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไว้

⁶³ ประมวลรัษฎากรมาตรา 81 (1) (ข).

กล่าวคือ ไม่ว่าบุคคลจะมีความสามารถในการเสียภาษีเช่นใดก็ย่อมได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างเท่าเทียมกัน ซึ่งหากพิจารณาโดยผิวเผินแล้วก็อาจจะดูมีความเป็นธรรม เพราะบุคคลทุกคนย่อมได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างเท่าเทียมกัน แต่หากพิจารณาประกอบกับความสามารถในการจ่ายแล้ว จะเห็นได้ว่าไม่มีความเป็นธรรมอย่างยิ่ง เพราะการยกเว้นภาษีนี้ มีผลเป็นการกีดกันฐานภาษีทั้งของผู้มีรายได้สูงและผู้ที่มีรายได้น้อยไปพร้อม ๆ กัน

อีกทั้งผู้วิจัยเห็นว่า ผลเช่นนี้เกิดขึ้นอันเนื่องมาจาก เป็นเรื่องปัจจัยที่เกี่ยวข้องกับพฤติกรรมการบริโภคของหน่วยภาษีอีกด้วย กล่าวคือ หากผู้ที่มีรายได้สูงได้บริโภคสินค้าหรือบริการที่อยู่ในขอบเขตของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายที่สูงก็จะได้รับประโยชน์ด้วยเช่นเดียวกับผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายที่ต่ำ ความเป็นธรรมก็จะถูกกลืนจนแต่ถ้าหากผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายที่ต่ำบริโภคสินค้าหรือบริการที่มีอยู่ในขอบเขตของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้นั้นก็จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากันกับผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายที่สูงความเป็นธรรมก็จะถูกกลืนจนเช่นเดียวกัน

(2) ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0

กรณีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ในการพิจารณาถึงหลักความเป็นธรรมนั้น จะต้องพิจารณาแยกต่างหากจากกันระหว่างกฎหมายไทยและกฎหมายของต่างประเทศ อันเนื่องมาจากลักษณะการบัญญัติกฎหมายจะแตกต่างกัน ดังผู้วิจัยได้กล่าวมาในหัวข้อที่ 4.3.1.1

ดังนั้น ในเรื่องอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80/1 ของราชอาณาจักรไทยนั้น จึงจำต้องวิเคราะห์ในแง่มุมมองของผู้ประกอบการส่งออกซึ่งเป็นผู้ที่กฎหมายมุ่งให้ประโยชน์ จะเห็นได้ว่ากรณีการใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับการส่งออกนี้ ไม่มีผลกระทบในทางด้านความเป็นธรรมต่อผู้บริโภคภายในประเทศซึ่งเป็นผู้ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มเสียเลย อันเนื่องมาจากการที่ผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการที่เกี่ยวข้องกับการส่งออกนั้น มิได้มุ่งที่จะขายสินค้าหรือบริการให้แก่ผู้บริโภคซึ่งอยู่ภายในประเทศ แต่มุ่งที่จะส่งสินค้าออกไปขายแก่ต่างประเทศเท่านั้น ดังนั้น ประชาชนภายในประเทศจึงไม่มีกรณีหรือมีกระบวนการที่จะมีการบริโภคหรือเกี่ยวข้องกับ หรือได้ประโยชน์จากสินค้านี้ดังกล่าวได้ ดังนั้นจึงไม่มีข้อที่จะพิจารณาถึงความเป็นธรรมในแนวตั้ง

ในต่างประเทศ เนื่องด้วยวัตถุประสงค์ของภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 นั้น ได้บัญญัติครอบคลุมถึงสินค้าหรือบริการประเภทที่มีความจำเป็นในการดำรงชีพด้วย ดังนั้นบทวิเคราะห์ในส่วนผลต่อความเป็นธรรมในแนวตั้งนี้ จึงมีผลเป็นเช่นเดียวกับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอนตามที่ผู้วิจัยได้วิเคราะห์ไว้แล้วในหัวข้อ 4.3.1.1 กล่าวคือ

อัตราร้อยละ 0 นี้อาจมีผลกระทบทั้งด้านลบและด้านบวกต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง ขึ้นอยู่กับพฤติกรรมการบริโภคของผู้บริโภคซึ่งเป็นหน่วยภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้นเพื่อความกระชับของเนื้อหา จะไม่ขอกล่าวซ้ำอีก

4.3.2 วิเคราะห์การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ต่อหลักความมีประสิทธิภาพ

ตามที่ผู้วิจัยได้ศึกษามาในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.2.3 ว่าหลักความมีประสิทธิภาพนี้สามารถแบ่งแยกพิจารณาได้เป็น 2 กรณีคือ หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ ดังนั้นในการวิเคราะห์วิจารณ์เกี่ยวกับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ในหัวข้อนี้ ผู้วิจัยจึงขอแยกพิจารณาดังนี้

- (1) ข้อพิจารณาการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี
- (2) ข้อพิจารณาการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ต่อความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

4.3.2.1 ข้อพิจารณาการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

ตามที่ผู้วิจัยได้นำเสนอไว้ในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.2.3 ว่า กฎหมายภาษีที่ดินนั้นจะต้องมีต้นทุนในการบริการจัดเก็บที่ต่ำและจำนวนภาษีที่จัดเก็บได้ต้องสูง และต้องมีประสิทธิภาพในส่วนของผู้ที่จะต้องถูกบังคับตามกฎหมายภาษีซึ่งก็คือ ให้ผู้รับภาระภาษีต้องมีต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่ต่ำ ดังนั้นผู้วิจัยจะขอแยกวิเคราะห์ดังนี้

- (1) พิจารณาความมีประสิทธิภาพจากทางฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้บริหารจัดการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม
- ความมีประสิทธิภาพทางฝ่ายเจ้าหน้าที่ ต้นทุนในการบริหารภาษีของเจ้าหน้าที่ที่ต้องค่าแต่รายได้จากการจัดเก็บต้องสูงเกินกว่าต้นทุนในการจัดเก็บ ดังนั้นโดยลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่ม ต้นทุนในการบังคับจัดเก็บของเจ้าหน้าที่จะต่ำอันเนื่องมาจากผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นตัวแทนรัฐในการบังคับจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในทุก ๆ กิจกรรมทางเศรษฐกิจ ตามที่ผู้วิจัยได้วิเคราะห์มาในหัวข้อที่ 4.1.2.1 และ 4.2.2.1 ซึ่งอาจก่อให้เกิดต้นทุนแก่ผู้ประกอบการ

ผู้วิจัยวิเคราะห์แล้วเห็นว่า การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและอัตราร้อยละ 0 นั้น อาจจะก่อต้นทุนแก่รัฐในกรณีที่ มีการโต้แย้งของผู้ประกอบการถึงประเภทของสินค้าหรือบริการ หรือการส่งออกที่ตนประกอบกิจการนั้น อยู่ในขอบเขตของการยกเว้นหรืออัตราร้อยละ 0 ตามที่กฎหมายบัญญัติไว้หรือไม่ เนื่องจากบรรดาผู้ประกอบการนั้น ต่างต้องการได้รับประโยชน์จากการยกเว้นหรืออัตราร้อยละ 0 เพราะว่าจะมีผลถึงต้นทุนในการผลิตสินค้า บริการหรือ

การส่งออกที่ต่ำ เมื่อต้นทุนต่ำลงผู้ประกอบการต่าง ๆ ก็สามารถขายสินค้าบริการหรือส่งออกได้ในราคาต่ำ ผู้บริโภคก็จะเลือกสินค้าหรือบริการของผู้ประกอบการนั้น ๆ มากขึ้น อันส่งผลให้ผลประกอบการดีขึ้นตามไปด้วย เมื่อเกิดข้อโต้แย้งมากขึ้น สิ่งที่รัฐต้องเสียคือ จะต้องใช้เจ้าหน้าที่ในการพิจารณาข้อโต้แย้งมากขึ้น ต้องมีการอบรมเจ้าหน้าที่ให้มีความเชี่ยวชาญกฎหมาย รวมถึงอาจมีคดีขึ้นสู่กระบวนการของศาลเพิ่มขึ้นอีกด้วย ซึ่งล้วนแต่เป็นต้นทุนที่เพิ่มขึ้นของภาครัฐทั้งสิ้น ในการนี้ ผู้วิจัยจะขอยกปัญหาการโต้แย้งที่เกิดขึ้นในราชอาณาจักรไทย ในเรื่องประเภทสินค้าที่ได้รับยกเว้นหรืออัตราร้อยละ 0 พอสั่งเขป ดังนี้

ตัวอย่างที่ 1

การรับค่าว่าความในนามของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลย่อมได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 81 (1) (ฉ)⁶⁴ เช่นเดียวกันกับทนายความอิสระ เพราะ กฎหมายใช้ถ้อยคำว่า “เฉพาะวิชาชีพอิสระที่มีกฎหมายควบคุมการประกอบวิชาชีพอิสระนั้น” ดังนั้น แม้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะว่าความไม่ได้ก็ตาม แต่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลก็ถือได้ว่าเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งให้บริการทางด้านกฎหมาย โดยการส่งทนายความไปว่าต่างหรือแก้ต่างในศาลตามที่ได้รับการว่าจ้าง การให้บริการว่าต่างหรือแก้ต่างในศาลนี้ย่อมได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากรด้วย เช่นเดียวกันกับการประกอบอาชีพทนายความอิสระที่มีได้มีการจัดตั้งสำนักงานเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล⁶⁵

ตัวอย่างที่ 2

นาย ก. ประกอบกิจการขายน้ำมันให้แก่ลูกค้า และจัดการส่งน้ำมันด้วยรถของ นาย ก. เอง โดยคิดราคาค่าส่งแยกออกต่างหากจากค่าสินค้า มีข้อพิจารณาว่า ค่าขนส่งในกรณีดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ฉ)⁶⁶ แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่

⁶⁴ ประมวลรัษฎากรมาตรา 81 (1) (ฉ) บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้.

(ฉ) การให้บริการประกอบโรคศิลปะ การสอบบัญชี การว่าความหรือการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นตามที่อธิบดีกำหนด... ทั้งนี้ เฉพาะวิชาชีพอิสระที่มีกฎหมายควบคุมการประกอบวิชาชีพอิสระนั้น ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม.”

⁶⁵ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค.0811/พ.633. สืบค้นเมื่อ 22 พฤศจิกายน 2556, จาก <http://www.rd.go.th/publish/23835.0.html>

⁶⁶ ประมวลรัษฎากรมาตรา 81 (1) (ฉ) บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(ฉ) การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักร.”

ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 81 (1) (ณ) การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักรที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ต้องเป็นการขนส่งสินค้าให้แก่ผู้อื่นเป็นปกติธุระในการประกอบวิชาชีพ การบริการขนส่งให้แก่ผู้ที่เข้ารับบริการ โดยทั่วไป ซึ่งมีใช้กรณีที่ดำเนินการให้แก่เฉพาะผู้ใดผู้หนึ่ง หรือเฉพาะลูกค้าของตนเองในการประกอบกิจการอื่น ๆ ของตน แม้จะใช้รถของตนเอง ในการขนส่ง และได้รับอนุญาตให้เป็นผู้ขนส่งน้ำมันและประกอบกิจการขนส่งส่วนบุคคลก็ตาม แต่การขนส่งของ นาย ก. เป็นการรับขนส่งสินค้าให้แก่เฉพาะผู้ที่เข้ามาทำสัญญาซื้อน้ำมันกับนาย ก. เท่านั้น มิใช่รับขนส่งสินค้าให้แก่บุคคลทั่วไปเป็นปกติธุระคั้งนั้น เงินได้จากการขนส่งน้ำมันให้แก่ลูกค้าจึงไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม⁶⁷

ตัวอย่างที่ 3

บริษัท เอ เป็นผู้ประกอบกิจการขนส่งน้ำมัน โดยเรือเดินทะเลจากฐานขุดเจาะน้ำมัน 3 แห่ง ซึ่งตั้งอยู่นอกทะเลอาณาเขต มายังท่าเรือมาบตาพุด และท่าเรือศรีราชา ดังนั้น การให้บริการขนส่งทางเรือดังกล่าวเป็นการประกอบกิจการให้บริการขนส่งทางเรือระหว่างประเทศ ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80/1 (3) ซึ่งต้องใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 หรือไม่

ตามมาตรา 80/1 (3) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น กิจการที่จะใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 บังคับนั้น จะต้องเป็นการให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ จึงต้องตีความคำว่า “ระหว่างประเทศ” ว่ามีความหมายเป็นเช่นไร ซึ่งประมวลรัษฎากรมาตรา 2 บัญญัติว่า “ราชอาณาจักรไทย หรือ ราชอาณาจักรไทย หมายความรวมถึงเขตไหล่ทวีปที่เป็นสิทธิของ ราชอาณาจักรไทยด้วย” ดังนั้นจึงเห็นได้ว่าฐานขุดเจาะน้ำมันทุกฐานที่บริษัท เอ รับขนน้ำมันเข้ามายังท่าเรือต่าง ๆ ตั้งอยู่บนเขตไหล่ทวีปของราชอาณาจักรไทย ดังนั้นการประกอบกิจการให้บริการขนส่งทางเรือของบริษัท เอ จึงเป็นการให้บริการขนส่งภายในราชอาณาจักรไทย มิใช่เป็นการให้บริการขนส่งทางทะเลระหว่างประเทศ บริษัท เอ จึงไม่อาจนำอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 มาใช้บังคับให้เกิดประโยชน์แก่ตนเองในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม⁶⁸

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 นั้น หากพิจารณาโดยผิวเผินแล้ว จะเห็นได้ว่าไม่ก่อให้เกิดต้นทุนในการบังคับจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เสียเลย แต่หากพิจารณาลึกลงไปก็อาจมีต้นทุนที่เพิ่มขึ้นมาได้ดังที่กล่าวข้างต้น

หากพิจารณาในมิติของรายได้ที่จะเข้าสู่รัฐแล้ว การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและ ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 จะไม่ก่อให้เกิดรายได้ให้แก่รัฐเสียเลยอันเนื่องมาจาก การกำหนดให้มิ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและอัตราร้อยละ 0 นี้จะเป็นการกีดกันฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้จำนวน

⁶⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2219/2543.

⁶⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2122/2554.

สินค้าหรือบริการที่มีการแลกเปลี่ยนซื้อขายกันในระบบตลาด เข้ามาอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม อันจะเป็นรายได้ให้แก่รัฐลดน้อยถอยลงไป กล่าวคือ

ในเรื่องการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ผู้ประกอบการไม่มีสิทธิในการเรียกเก็บภาษีขายจากผู้บริโภค แต่ในขณะเดียวกันผู้ประกอบการก็ไม่มีสิทธิที่จะเรียกคืนภาษีซื้อที่ตนต้องเสียไปในการซื้อวัตถุดิบมาใช้ในการผลิตสินค้าหรือบริการ เพราะว่ากิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นกิจการที่มีได้เข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น รายได้ที่เข้าสู่รัฐในกรณีเช่นนี้ ก็คือในส่วนภาษีซื้อของผู้ประกอบการขั้นสุดท้ายเท่านั้น

ส่วนกรณีภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 นั้น เป็นผลให้รัฐไม่มีรายได้จากการเก็บภาษีเสียเลย เนื่องจากอัตราร้อยละ 0 นี้ผู้ประกอบการไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภค ซึ่งเป็นเหตุให้ภาษีขายเท่ากับศูนย์ แต่ในขณะเดียวกันผู้ประกอบการก็มีภาษีซื้อที่ตนต้องเสียไปในการซื้อวัตถุดิบมาใช้ในการผลิตสินค้าหรือบริการ ดังนั้น เมื่อนำภาษีขายหักออกด้วยภาษีซื้อ ผลลัพธ์จึงมีค่าเป็นลบ อันเป็นผลให้ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับภาษีซื้อคืนจากรัฐ จึงเห็นได้ว่ารัฐไม่มีรายได้จากการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 เลย

จึงเห็นได้ว่าการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 นี้ แม้ในมิติหนึ่งจะเป็นการส่งเสริมการค้าขาย การส่งออกของผู้ประกอบการ หรือเป็นการช่วยเหลือประชาชนในการลดค่าครองชีพสำหรับสินค้าบางประเภทที่จำเป็น แต่หากพิจารณาในมิติของรายได้เข้าสู่รัฐแล้ว จะเห็นได้ว่า การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 นี้จะเป็นตัวกีดกร่อนฐานภาษีอันเป็นเหตุให้รายได้ที่เข้าสู่รัฐลดน้อยถอยลง อันเป็นการขัดกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

(2) พิจารณาความมีประสิทธิภาพในมิติของฝ่ายผู้ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มหรือผู้ซึ่งต้องถูกบังคับจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามที่ผู้วิจัยได้นำเสนอถึงลักษณะของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรา ร้อยละ 0 ไว้ข้างต้นว่า เป็นกรณีที่มีการแบ่งแยกประเภทสินค้าออกเป็นกลุ่มเพื่อใช้บังคับกับการยกเว้นหรืออัตราร้อยละ 0 ดังนั้น ผู้วิจัยเห็นว่า การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรา ร้อยละ 0 ไม่ก่อให้เกิดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีแก่ผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากเหตุที่ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มจะถูกเรียกเก็บเมื่อมีกระบวนการขายสินค้าหรือให้บริการซึ่งกระทำโดยผู้ประกอบการจดทะเบียน จึงเห็นได้ว่าภาระหน้าที่ในการปฏิบัติตามกฎ ระเบียบหรือพิธีการต่าง ๆ ในการคำนวณภาษี การเรียกคืนหรือการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายนั้น ผู้บริโภคขั้นสุดท้ายไม่มีส่วนเกี่ยวข้องหรือต้องรับภาระดังกล่าวจึงเป็นข้อสนับสนุน ว่าระบบการยกเว้น

ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ไม่ก่อให้เกิดความยากหรือความซับซ้อนอันจะก่อให้เกิดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีในมุมมองของผู้ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มเสียเลย

หากพิจารณาผลของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ต่อการหลบหลีกหรือหนีภาษีแล้วจะเห็นได้ว่า เนื่องจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 เป็นภาษีที่ไม่ก่อให้เกิดต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายแก่ผู้ต้องรับภาระภาษีในกระบวนการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น จึงเห็นได้ว่าผู้ที่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจึงไม่ถูกกลั่นแกล้งความสมัครใจในการปฏิบัติตามกฎหมายด้วยต้นทุนที่สูงของกฎหมาย และทั้งการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 นี้เป็นกรณีที่ผู้บริโภคได้รับประโยชน์ กล่าวคือ เป็นผลให้ผู้บริโภคไม่มีภาระในทางภาษี ภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น ผู้บริโภคจึงไม่มีแรงจูงใจหรือเหตุผลอันใดที่จะต้องทำการหลบหลีกหรือหนีภาษี หากพิจารณาในส่วนของต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีในส่วนนี้

ดังนั้น การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 จึงไม่ขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี หากพิจารณาถึงต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม

4.3.2.2 ข้อพิจารณาการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ต่อความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ได้กล่าวมาในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.2.3.2 ว่าภาษีอากรจะต้องไม่มีผลเป็นการบิดเบือนการตัดสินใจในการกระทำทางเศรษฐกิจของประชาชน เพราะภาษีมูลค่าเพิ่มมักจะเข้าไปเกี่ยวข้องกับต้นทุนและราคาของสินค้าหรือบริการ

การวิเคราะห์การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจผู้วิจัยจะขอแยกพิจารณาออกเป็น 2 กรณี กล่าวคือผู้วิจัยจะวิเคราะห์ในมุมมองของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม และวิเคราะห์ในมุมมองของผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(1) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ต่อความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจในมุมมองของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80/1 นั้นจะเห็นได้ว่ามีไว้เพื่อประโยชน์แก่การส่งออกสินค้าไปยังต่างประเทศเพื่อให้ราคาที่ส่งออกนั้นมีราคาที่ต่ำลงกว่าสินค้าที่ส่งออกจึงสามารถต่อสู้กับคู่แข่งในทางการค้าได้ ดังนั้น สินค้าหรือบริการที่อยู่ในขอบเขตของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 นั้นจึงไม่มีผลกระทบต่อผู้บริโภคซึ่งอยู่ในฐานะผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มภายในประเทศเพราะผู้ประกอบการเพื่อส่งออกนั้น เป้าหมายในการขายสินค้า

มิได้อยู่ที่ผู้บริโภคภายในประเทศ ดังนั้นจึงไม่จำเป็นต้องพิจารณาถึงผลกระทบต่อความมีประสิทธิภาพ ในมุมมองของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ผู้วิจัยเห็นว่า มีผลก่อให้เกิดความสูญเปล่าในทางเศรษฐกิจ เพราะมีลักษณะบิดเบือนการตัดสินใจในการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ อันเนื่องมาจากผู้บริโภค ส่วนมากต้องการบริโภคสินค้าหรือบริการที่มีราคาไม่สูงมาก ซึ่งสินค้าที่ได้รับการยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยวัตถุประสงค์เบื้องต้นก็เพื่อลดราคาสินค้าหรือบริการให้ต่ำลง ดังนั้นกลุ่มของ สินค้าหรือบริการที่ได้รับการยกเว้นนั้น ก็อาจได้รับความนิยมจากผู้บริโภคเป็นอย่างมาก ทั้งที่โดยแท้จริงผู้บริโภคอาจมิได้ต้องการบริโภคสินค้าหรือบริการนั้น ๆ แทนที่ผู้บริโภค จะประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจไปตามความต้องการที่แท้จริงตามกลไกตลาด จึงเห็นได้ว่า การที่สินค้าหรือบริการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น เข้ามามีส่วนในการตัดสินใจของผู้บริโภค ในอันที่เขาเลือกจะบริโภคสินค้าหรือบริการใด ๆ หรือไม่

อีกประการหนึ่ง ในส่วนประเภทของสินค้าหรือบริการที่อยู่ในขอบเขตได้รับการยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนดคนั้น ก็อาจก่อให้เกิดความสูญเปล่าในทางเศรษฐกิจได้เช่นกัน กล่าวคือ การที่กฎหมายได้กำหนดประเภทของสินค้าหรือบริการที่ได้รับการยกเว้นไว้ อาจทำให้ ผู้บริโภคเลือกที่จะบริโภคสินค้าหรือรับบริการที่ตนจะได้ประโยชน์ในทางภาษีจากการยกเว้น แทนที่จะเลือกบริโภคสินค้าหรือรับบริการที่มีประเภทและลักษณะคล้ายคลึงกัน แต่ไม่ได้รับ ประโยชน์ในทางภาษี โดยผู้วิจัยจะขอยกตัวอย่างเพื่อประกอบความเข้าใจดังต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 1

กรณีกฎหมายยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 81 (จ)

ด้วยผลของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่การขายตำราเรียนและได้มีคำวินิจฉัยของ กรมสรรพากรได้ตีความโดยให้หมายรวมถึงการขายหนังสือเรียนพร้อมเทปคำบรรยาย หรือวีดีโอเทป โดยเทปคำบรรยายหรือวีดีโอเทปเป็นเรื่องที่มีเนื้อหาเดียวกับหนังสือ และได้ขายใน ราคารวม โดยมีได้แบ่งแยกราคาที่ผู้ประกอบการจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยนั้น เป็นผลให้สินค้าที่เป็นสื่อให้ความรู้ประเภทที่เป็น โสตทัศนวัสดุ เช่น เทปหรือวีดีโอเทป ประเภทที่ มิได้มีการประกอบกับหนังสือ แต่เป็นวัสดุที่สามารถก่อให้เกิดความรู้ได้เป็นอย่างดีเดียวกับหนังสือ ตำราเรียนนั้น จะไม่อยู่ในขอบเขตของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มโดยจะต้องถูกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งสื่อให้ความรู้ดังกล่าวในสภาพสังคมปัจจุบันอาจมีประโยชน์ในการให้ความรู้ได้ดีกว่าตำราเรียน ก็เป็นไปได้

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเข้าไปบิดเบือนแรงจูงใจในเรื่องราคา อันเป็นการก่อให้เกิดความสูญเปล่าในทางเศรษฐกิจ เพราะ การยกเว้นดังกล่าวนี้จึงอาจจะมีผลเป็นการไม่จูงใจให้นักเรียนนักศึกษาเลือกที่จะหาความรู้ผ่านทางสื่อทัศนวัสดุ แม้จะเป็นทางเลือกที่ดีกว่าก็ตาม หากพิจารณาในแง่ของความสะดวกและผลประโยชน์ที่ได้รับ เพราะเหตุมาจากต้นทุนในเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มที่สูงกว่าอันเกิดมาจากการที่มีได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในเรื่องนี้ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ได้ยกอุทาหรณ์ไว้เพื่ออธิบายประกอบการเข้าใจไว้เช่นกัน ดังนี้

ตัวอย่างที่ 2

กรณีกฎหมายยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศซึ่งมิใช่เป็นการขนส่งโดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเล ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 81 (ค)

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวอาจจะก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจของผู้ส่งออกสินค้าในการว่าจ้างผู้ประกอบการขนส่งสินค้าทางบกเป็นผู้ขนส่งสินค้าไปยังต่างประเทศแทนที่จะว่าจ้างผู้ประกอบการขนส่งทางเรือหรือทางอากาศเป็นผู้ขนส่ง อันเนื่องมาจากการขนส่งของระหว่างประเทศทางบกนั้น ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ค่าใช้จ่ายในส่วนการขนส่งจึงต่ำลงอันส่งผลให้ต้นทุนในการส่งออกของผู้ประกอบการต่ำลง อันเนื่องมาจากผู้ส่งออกจะไม่ถูกผู้ประกอบการขนส่งทางบกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในข้อพิจารณาดังกล่าว การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นสิ่งที่เข้าไปบิดเบือนแรงจูงใจในเรื่องต้นทุน อันเป็นการก่อให้เกิดความสูญเปล่าในทางเศรษฐกิจ เพราะการยกเว้นดังกล่าวนี้ อาจจะมีผลเป็นการไม่จูงใจให้ผู้ส่งออกเลือกที่จะว่าจ้างผู้ประกอบการขนส่งทางเรือและทางอากาศยานในการขนส่งสินค้าของตน แม้จะเป็นทางเลือกที่ดีกว่าก็ตาม หากพิจารณาในแง่ของเวลาในการขนส่งและความสะดวกในการขนส่ง เพราะเหตุมาจากต้นทุนในเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มที่สูงกว่าอันเกิดมาจากการที่มีได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม⁶⁹

ตัวอย่างที่ 3

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่การให้บริการว่าความ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 81 (ฉ) แต่กฎหมายมิได้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่การให้บริการที่ปรึกษาทางด้านกฎหมาย โดยอาจจะเป็นการก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจแก่บุคคลผู้ที่มีข้อพิพาทเกิดขึ้นเลือกที่จะระงับข้อพิพาทโดยการว่าจ้างทนายเพื่อฟ้องคดีมากกว่าการว่าจ้างที่ปรึกษากฎหมายเพื่อดำเนินการเจรจาเพื่อระงับข้อพิพาท อันเนื่องมาจาก หากเลือกที่จะว่าจ้างที่ปรึกษากฎหมายผู้ว่าจ้างจะต้องถูกเรียกเก็บ

⁶⁹ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 46.

ภาษีมูลค่าเพิ่มเพราะเป็นกิจการที่มีได้รับการยกเว้น อันอาจจะก่อให้เกิดความสูญเปล่าในทางเศรษฐกิจเข้าไปปิดเบี่ยงแรงจูงใจในเรื่องค่าใช้จ่าย ทั้งที่การเลือกที่จะใช้บริการที่ปรึกษากฎหมายอาจจะก่อให้เกิดความมีประสิทธิภาพมากกว่าเพราะข้อพิพาทอาจจบลงได้ด้วย การไกล่เกลี่ยข้อพิพาทไม่ต้องขึ้นสู่การพิจารณาของศาลอันเป็นการเสียทั้งเวลาและค่าใช้จ่าย ในการดำเนินกระบวนการในศาล⁷⁰

ดังนั้น จึงสามารถสรุปได้ว่าการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 นั้นมีผลก่อให้เกิดความสูญเปล่าในทางเศรษฐกิจ ภาษีจึงไม่มีความเป็นกลางอันเป็นการขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจหากพิจารณาในมุมมองของผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม

(2) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ต่อความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจในมุมมองของผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามที่ได้กล่าวในบทที่ 2 ว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มคือ ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อหน่วยงานผู้รับผิดชอบเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 นั้น ผู้วิจัยเห็นว่า มีผลกระทบต่อการศึกษาในการประกอบกิจการของบรรดาผู้ประกอบการได้

กรณีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องมาจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมีผลเป็นการบิดเบือนการตัดสินใจในการบริโภคสินค้าหรือบริการของผู้บริโภค ตามที่ผู้วิจัยได้วิเคราะห์ไว้ในหัวข้อก่อนนี้ ด้วยผลเช่นนี้ จึงอาจก่อให้เกิดแรงจูงใจให้ผู้ประกอบการเลือกที่จะประกอบกิจการตามแรงอุปสงค์ของผู้บริโภคอันเนื่องมาจากโดยพฤติกรรมในการประกอบกิจการของบรรดาผู้ประกอบการน่าจะมีความต้องการที่จะมุ่งดำเนินธุรกิจที่สามารถผลิตรายได้ให้แก่ตนเองเป็นจำนวนมากซึ่งก็คือ กิจการที่ผู้บริโภคนิยมบริโภค ดังนั้น ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเลือกที่จะประกอบกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมากกว่าที่จะเลือกประกอบกิจการตามที่ตนต้องการอย่างแท้จริง

หากพิจารณาในแง่ของการผลิตสินค้าหรือบริการ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็อาจมีผลเป็นการบิดเบือนในกระบวนการผลิตสินค้าหรือบริการเช่นเดียวกัน กล่าวคือ ในกระบวนการเลือกใช้วัตถุดิบที่เป็นปัจจัยตั้งต้นในการผลิตสินค้าหรือบริการ เมื่อภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นสิ่งที่เข้าไปเกี่ยวข้องกับต้นทุนของการผลิตเสียแล้ว ผู้ผลิตย่อมมีความต้องการให้ต้นทุนในการผลิตสินค้าหรือบริการต่ำเพื่อตนเองจะได้มีกำไรจากการขายสินค้าหรือบริการเพิ่มขึ้น ผู้ผลิตจึงมีแนวโน้มที่จะเลือกใช้วัตถุดิบในการผลิตประเภทที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งที่อาจมีคุณภาพต่ำกว่า

⁷⁰ แหล่งเดิม, หน้า 46-47.

แทนที่วัตถุดิบชนิดที่ถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายซึ่งมิได้รับประโยชน์ในทางภาษีจากการยกเว้นซึ่งอาจมีคุณภาพที่สูงกว่า ดังนั้น จึงมีผลให้กลไกการผลิตสินค้าของผู้ประกอบการไม่เป็นไปโดยอิสระ โดยมีแรงกระตุ้นในทางลบอันเกิดจากเหตุผลเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มที่พยายกรจึงไม่อาจถูกจัดสรรได้อย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด

กรณีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80/1 นั้นตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่ามีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์ในการส่งออก ดังนั้นหากพิจารณาในแง่การเลือกประกอบการของผู้ประกอบการแล้วจะเห็นได้ว่า อาจเป็นผลให้ผู้ประกอบการเลือกที่จะประกอบการที่อยู่ในขอบเขตของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 มากกว่า อันเนื่องมาจากสินค้าจะมีต้นทุนในการขายที่ต่ำเพราะไม่มีภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ถ้าไรจากการประกอบการดังกล่าวก็จะยิ่งเพิ่มขึ้นและหากพิจารณาในด้านการผลิตภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80/1 จะไม่มีผลกระทบต่อแรงจูงใจในการเลือกใช้วัตถุดิบที่ใช้เสียเลยเพราะอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 นั้นไม่มีผลกระทบต่อสินค้าหรือบริการที่มีการซื้อขายในราชอาณาจักร

จึงเห็นได้ว่า การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มหรืออัตราร้อยละ 0 นั้นจึงไม่มีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจอันเป็นการขัดแย้งต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจหากพิจารณาในมุมมองของผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาในด้านการตัดสินใจเลือกประกอบการของผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ก็อาจมีผลบิดเบือนให้ผู้ประกอบการเลือกที่จะผลิตสินค้าเพื่อการส่งออกมากกว่าการผลิตสินค้าเพื่อขายในประเทศ

ดังนั้นจากบทวิเคราะห์ข้างต้น จึงก่อให้เกิดข้อสรุปได้ว่า การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 นั้น ก่อให้เกิดความสูญเปล่าในทางเศรษฐกิจอันเป็นการไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ ทั้งในมิติของผู้รับภาระและผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

4.4 วิเคราะห์ผลของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการเป็นประเด็นทางการเมือง⁷¹

ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 หัวข้อที่ 3.3.1.4 เรื่องอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักรนั้นมักจะเป็นประเด็นในทางการเมืองอยู่เป็นนิจ ดังนั้นผู้วิจัยจึงเห็นว่าในประเด็นการเปลี่ยนแปลงหรือปรับปรุงอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรไทยก็อาจมีความสัมพันธ์หรือความเกี่ยวพันกับประเด็นทางการเมืองด้วยเช่นเดียวกับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในสหราชอาณาจักรอย่างหลีกเลี่ยงมิได้

ในการปกครองระบอบประชาธิปไตยนั้น อำนาจอธิปไตยมาจากเสียงข้างมากของประชาชนในรัฐ โดยผ่านทางกรรมาธิการออกเสียงในการเลือกตั้งโดยเลือกพรรคการเมืองและนักการเมืองเป็นผู้แทนของตนเพื่อทำหน้าที่ในการบริหารประเทศและทำหน้าที่ในรัฐสภา ดังนั้นจึงเห็นได้ว่าการที่พรรคการเมืองใดหรือนักการเมืองผู้ใดจะได้รับการเลือกตั้งจากประชาชนนั้นจะต้องได้รับความไว้วางใจจากประชาชนเพื่อทำหน้าที่บริหารประเทศ ซึ่งปัจจัยที่มีส่วนเป็นสิ่งที่มุ่งใจหรือผลักดันการตัดสินใจของประชาชนผู้มีสิทธิเลือกตั้งคือ นโยบายการบริหารรัฐรวมทั้งการบริหารเศรษฐกิจของรัฐ เนื่องจากประชาชนย่อมพิจารณาถึงแนวนโยบายซึ่งเป็นผลให้ตนเองได้รับประโยชน์เป็นสิ่งแรก อันเป็นเรื่องเกี่ยวกับสภาพความเป็นอยู่ของประชาชน ซึ่งนโยบายในการหาเสียงเกี่ยวกับภาษีอากรนั้นย่อมเป็นนโยบายหนึ่งที่มีความสำคัญและเป็นสิ่งกระตุ้นถึงแรงจูงใจของประชาชนในอันที่จะตัดสินใจเลือกพรรคการเมืองใดพรรคการเมืองหนึ่งเพื่อทำหน้าที่บริหารประเทศ เพราะภาษีอากรนั้นเป็นสิ่งที่มักจะเข้าไปเกี่ยวข้องกับสถานะ เงินได้และทรัพย์สินของประชาชน

ผู้วิจัยจะขอแยกวิเคราะห์การเป็นประเด็นทางการเมืองของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มออกเป็น 2 ช่วง กล่าวคือ

- 1) ประเด็นทางการเมืองในช่วงระยะเวลาก่อนการได้รับการเลือกตั้งหรือระยะเวลาการหาเสียงเลือกตั้งสำหรับการเลือกตั้งสมาชิกสภาผู้แทนราษฎร
- 2) ประเด็นทางการเมืองในช่วงระยะเวลาระหว่างบริหารประเทศ

⁷¹ ในประเด็นหัวข้อการวิจัยนี้ผู้วิจัยนำแนวความคิดมาจากบันทึกคำบรรยายของ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ซึ่งท่านได้เคยบรรยายไว้ในกรรมาธิการวิสามัญของสภาผู้แทนราษฎรชั้นสูง สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปริทัศน์มขงศ์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์ ในภาคเรียนที่ 1 พุทธศักราช 2553 ซึ่ง ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ได้กล่าวว่า “นโยบายในเรื่องที่เกี่ยวกับภาษีอากรของพรรคการเมืองนั้นมักจะถูกนำไปใช้เป็นประเด็นในทางการเมืองอยู่เป็นนิจ.”

4.4.1 ช่วงระยะเวลาก่อนการได้รับการเลือกตั้งหรือระยะเวลาการหาเสียงเลือกตั้งสำหรับการเลือกตั้งสมาชิกสภาผู้แทนราษฎร

ในกระบวนการหาเสียงเลือกตั้งนั้น นโยบายเกี่ยวกับอัตราภาษีอากรนั้นเป็นสิ่งที่เป็นแรงจูงใจในการที่ประชาชนจะตัดสินใจในการเลือกพรรคการเมืองใดหรือไม่ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ย่อมส่งผลกระทบต่ออำนาจตัดสินใจเป็นอย่างมาก อันเนื่องมาจากอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมักจะเข้าไปเกี่ยวข้องกับสิ่งที่ป็นต้นทุนในการผลิตและต้นทุนของสินค้า อันเป็นปัจจัยที่มีผลต่อราคาสินค้าและบริการ กล่าวคือ นอกเหนือจากราคาสินค้าที่แท้จริงแล้ว ผู้บริโภคยังต้องสละเงินในการที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มขึ้นจากราคาที่แท้จริงของสินค้าและบริการด้วย

ดังนั้น การกำหนดนโยบายของพรรคการเมืองเกี่ยวกับอัตราภาษีอากรจึงเป็นสิ่งสำคัญ หากพรรคการเมืองใดนำเสนอ นโยบายในการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มลง ราคาสินค้าและบริการ โดยทั่วไปก็จะมีราคาที่ลดต่ำลง ผลสืบเนื่องก็คือ พรรคการเมืองนั้นก็จะได้รับเสียงสนับสนุนจากประชาชน เพราะเป็นสิ่งที่ประชาชนส่วนใหญ่ในประเทศได้รับประโยชน์จากนโยบายดังกล่าว ในทางกลับกันก็อาจเป็นสิ่งที่พรรคการเมืองฝ่ายตรงข้ามนำไปเป็นเครื่องมือในการตอบโต้ในเรื่องความน่าเชื่อถือได้ เพราะการลดอัตราภาษีนั้นย่อมส่งผลกระทบต่อ สถานะทางการคลังของรัฐ แต่หากพรรคการเมืองใดนำเสนอ นโยบายเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม พรรคการเมืองนั้นก็อาจจะไม่ได้รับการไว้วางใจจากประชาชนในการเลือกตั้ง เพราะราคาสินค้าโดยทั่วไปจะเพิ่มสูงขึ้นอันเป็นผลจากอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งพรรคการเมืองฝ่ายตรงข้ามก็นำไปเป็นประเด็นเพื่อลดความน่าเชื่อถือได้เช่นเดียวกัน โดยวิพากษ์พรรคการเมืองที่นำเสนอ นโยบายดังกล่าว ถึงความไม่เอาใจใส่ หรือไม่มีเจตนาที่จะแก้ปัญหาในเรื่องค่าครองชีพของประชาชนอันเนื่องมาจากราคาสินค้าที่สูงขึ้น

ในเรื่องอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราที่ใช้บังคับในต่างประเทศตามที่ผู้วิจัยนำเสนอ มาในบทที่ 3 ที่มีการกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราอื่น ๆ นอกจากอัตรามาตรฐานและอัตราร้อยละ 0 นั้น หากพรรคการเมืองใดนำเสนอเป็นนโยบายในการหาเสียงเลือกตั้ง ก็อาจถูกนำมาเป็นประเด็นในทางการเมืองได้เช่นเดียวกัน กล่าวคือ การนำเสนอ นโยบายอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรานั้นจะได้รับการสนับสนุนหรือได้รับการตอบรับจากประชาชนผู้มีรายได้น้อยและระดับปานกลางอันเป็นกลุ่มคนส่วนใหญ่ในราชอาณาจักรไทยและมีผลต่อการได้รับการรับเลือกเป็นรัฐบาลบริการประเทศ อันเนื่องมาจากการกำหนดให้มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำ (Reduced Rate) หรืออัตราต่ำมาก (Super Reduced Rate)⁷² เพราะจะมีผลให้สินค้าและบริการที่อยู่ในขอบเขต

⁷² เป็นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีใช้บังคับในสาธารณรัฐฝรั่งเศส.

ของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราดังกล่าวนั้น มีราคาตลาดต่ำลง อันเป็นประโยชน์ต่อกลุ่มประชาชนกลุ่มดังกล่าว แต่ในทางกลับกัน การที่มีการกำหนดให้มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราสูง (Increased Rate) ใช้บังคับกับสินค้าและบริการที่มีลักษณะฟุ่มเฟือยนั้นอาจไม่ได้รับแรงสนับสนุนจากกลุ่มผู้มีรายได้อ่อนเพราะสินค้าในกลุ่มนี้มักจะได้รับความนิยมจากผู้มีรายได้อ่อน พรรคการเมืองใดที่นำเสนอนโยบายนี้ก็จะไม่ได้รับแรงสนับสนุนจากประชาชนในกลุ่มดังกล่าว เพราะจะเป็นเหตุให้สินค้าในกลุ่มนี้มีราคาที่สูงขึ้นอย่างมากด้วยผลของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราที่สูง

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่านโยบายภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราอาจถูกนำไปเป็นเครื่องมือเพื่อสร้างแรงจูงใจให้ประชาชนส่วนมากในราชอาณาจักรไทยมอบความไว้วางใจให้พรรคการเมืองหนึ่งพรรคการเมืองใดในการที่จะได้รับเลือกตั้งให้บริหารประเทศได้

4.4.2 ประเด็นทางการเมืองในช่วงระยะเวลาระหว่างบริหารประเทศ

ในระหว่างที่พรรคการเมืองใดพรรคการเมืองหนึ่งได้รับเลือกตั้งโดยมีคะแนนเสียงข้างมากในสภาผู้แทนราษฎรอันได้เป็นพรรครัฐบาลบริหารประเทศ การดำเนินนโยบายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนอัตราภาษีนั้น ก็อาจถูกนำไปเป็นประเด็นทางการเมืองได้เช่นเดียวกัน อันเนื่องมาจากภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นภาษีที่มีผลกระทบต่อราคาของสินค้าและบริการเพราะภาษีมูลค่าเพิ่มมักจะเป็นส่วนหนึ่งในต้นทุนของสินค้าและบริการ ซึ่งมีผลโดยตรงต่อประชาชนในประเทศในส่วนที่เกี่ยวกับค่าครองชีพ

การที่รัฐบาลใดนำแนวความคิดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราที่ใช้บังคับในต่างประเทศมาเป็นแนวนโยบายเพื่อพัฒนา ปรับปรุงระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรไทยในทางหนึ่งการที่มีการใช้บังคับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำ (Reduced Rate) กับสินค้าและบริการที่มีความจำเป็นในการดำรงชีพ ก็อาจได้รับการตอบรับในทางที่ดีจากผู้ที่มีรายได้อ่อนที่ได้รับประโยชน์โดยตรงจากอัตราภาษีดังกล่าวและก็จะกลายเป็นคะแนนเสียงของรัฐบาลในการสนับสนุนในการสมัครรับเลือกตั้งในสมัยการเลือกตั้งต่อไปได้ ในทางกลับกันผลของการที่มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราที่ใช้บังคับกับสินค้าฟุ่มเฟือย (Increased Rate) อาจจะถูกพรรคการเมืองที่อยู่ฝ่ายตรงข้ามกับรัฐบาลนำมาใช้เป็นประเด็นทางการเมืองได้เช่นเดียวกัน เพราะอัตราดังกล่าวมีผลให้สินค้าและบริการบางประเภทมีราคาที่สูงขึ้น อันอาจก่อให้เกิดความไม่พอใจแก่บุคคลซึ่งได้รับผลกระทบโดยตรงต่ออัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราดังกล่าว ทั้งอาจจะก่อให้เกิดความไม่พอใจต่อบรรดาผู้ประกอบการที่ได้ประกอบกิจการเกี่ยวกับสินค้าและบริการที่อยู่ในขอบเขตของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราดังกล่าว อันเนื่องมาจากความวิตกกังวลถึงแรงอุปสงค์ของผู้บริโภคในการบริโภคสินค้าและบริการในส่วนนี้อันอาจเป็นเหตุให้กิจการดังกล่าวไม่ได้รับการตอบรับจาก

ประชาชน ซึ่งประเด็นนี้พรรคการเมืองฝ่ายตรงข้ามก็จะนำประเด็นดังกล่าวไปเป็นข้ออ้าง เพื่อหาเสียงสนับสนุนฝ่ายตนในการเลือกตั้งในสมัยการเลือกตั้งต่อไปได้

ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่าในเรื่องอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอาจจะถูกนำไปเป็นประเด็นทางการเมืองได้ทั้งในช่วงระยะเวลาก่อนการได้รับการเลือกตั้งหรือระยะเวลาการหาเสียงเลือกตั้ง สำหรับการเลือกตั้งสมาชิกสภาผู้แทนราษฎร และในช่วงระยะเวลาการบริหารประเทศ

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ตามที่คุณวิจัยได้ศึกษาในส่วนของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในหลักการ แนวความคิด ทฤษฎี และหลักกฎหมายทั้งของราชอาณาจักรไทยและต่างประเทศดังกล่าวมาในบทที่ 2 และบทที่ 3 และตามที่คุณวิจัยได้ทำการวิเคราะห์วิจารณ์ในส่วนระบบโครงสร้างอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวล รัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 และอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราในต่างประเทศ ในต่างประเทศ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ตามลำดับ ดังได้กล่าวมา ในบทที่ 4 นั้น ในบทนี้ผู้วิจัยจะนำเสนอถึงบทสรุปของงานวิจัยชิ้นนี้และผู้วิจัยจะ ได้ทำการ ออกแบบโครงสร้างอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มให้เหมาะสมสำหรับราชอาณาจักรไทยที่สามารถสนับสนุน ทั้งต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพให้ได้มากที่สุดเท่าที่จะ เป็นไปได้ เพื่อนำเสนอแนวทางและเป็นข้อเสนอแนะในอันที่จะนำไปเป็นองค์ความรู้ในการพัฒนา กฎหมายในส่วนอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรไทยต่อไป

ในบทนี้ผู้วิจัยจะขอเสนอ โดยแยกพิจารณาเป็น 3 ประเด็น กล่าวคือ

ประเด็นแรก บทสรุปหลักการและแนวคิดของภาษีมูลค่าเพิ่ม และการวิเคราะห์ เปรียบเทียบอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 และอัตรา ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราในต่างประเทศในต่างประเทศ อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มและการยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ต่อหลักความเป็นธรรมและหลักความมีประสิทธิภาพ

ประเด็นที่สอง แนวทางในการปรับปรุงกฎหมายในส่วนอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของ ราชอาณาจักรไทย

ประเด็นที่สาม ข้อเสนอแนะในการพัฒนาและปรับปรุงกฎหมายในส่วนอัตรา ภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรไทย

5.1 บทสรุป

ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะกล่าวสรุปถึงหลักการและแนวคิดของภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งทำการสรุปและเปรียบเทียบภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 และอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราในต่างประเทศในต่างประเทศ และอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งใช้บังคับอยู่ในราชอาณาจักรไทยและต่างประเทศที่แตกต่างกัน ถึงการมีผลต่อความเป็นธรรมและหลักความมีประสิทธิภาพตามที่ผู้วิจัยได้วิเคราะห์มาในหัวข้อที่ 4.2-4.5

5.1.1 หลักการและแนวคิดของภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าและบริการที่มีผลผลิต จำหน่าย การให้บริการหรือการนำเข้าสินค้าไม่ว่าจะโดยบุคคลใด ดังนั้นภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นภาษีที่มีการจัดเก็บจากบุคคลต่าง ๆ เมื่อเกิดมีขึ้นซึ่งกิจกรรมในทางเศรษฐกิจโดยมีการจัดเก็บผ่านทางผู้ประกอบการที่จดทะเบียนเข้าสู่ระบบของภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยผู้ประกอบการดังกล่าวมีหน้าที่และมีภาระในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ในกรณีนี้บุคคลผู้ที่มีภาระในการที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะไม่ได้รับประโยชน์ตอบแทนจากการที่ตนต้องถูกบังคับจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในทางตรง

ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นการจัดเก็บภาษีจากการบริโภคสินค้า บริการและการนำเข้าสินค้า อันถือได้ว่าเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม (Consumption Base) ซึ่งถือเป็นมูลเหตุให้ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมีลักษณะเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากการขายหลายระดับ (Multiple Stage Tax) กล่าวคือ เป็นการเรียกเก็บภาษีจากหลายระดับทั้งในกระบวนการผลิตและจำหน่ายหรือการให้บริการ

ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมีลักษณะเป็นภาษีทางอ้อม กล่าวคือ ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถที่จะผลักภาระภาษีมูลค่าเพิ่มไปยังผู้บริโภคขั้นสุดท้าย ซึ่งถือเป็นผู้รับภาระภาษีที่แท้จริงได้ ดังนั้น ผู้บริโภคจึงเป็นผู้ที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริง

โดยหลักการแล้ว ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะเป็นการบังคับจัดเก็บโดยไม่มีการคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้ที่จะต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มเลย เพราะภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะมีกระบวนการจัดเก็บเมื่อมีการกระทำกิจกรรมในทางเศรษฐกิจเกิดขึ้น

5.1.2 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร และตามกฎหมายต่างประเทศ

5.1.2.1 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

ในราชอาณาจักรไทยนั้น ได้มีการกำหนดให้ใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม 2 อัตรา กล่าวคือ ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการขายสินค้า การให้บริการ และการนำเข้านั้น กฎหมายกำหนดให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ 10 ในการคำนวณภาษี ซึ่งกฎหมายก็ได้เปิดช่องให้ลดอัตราภาษีลงได้โดยวิธีการตราเป็นพระราชกฤษฎีกา แต่มีเงื่อนไขว่าต้องกำหนดอัตราภาษีให้เป็นอัตราเดียวกันสำหรับการขายสินค้า การให้บริการและการนำเข้าทุกกรณี โดยในปัจจุบัน เมื่อวันที่ 7 สิงหาคม พ.ศ. 2555 คณะรัฐมนตรีได้มีมติเห็นชอบตามข้อเสนอของกระทรวงการคลัง เกี่ยวกับมาตรการขยายเวลาการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจากอัตราร้อยละ 10 (รวมภาษีท้องถิ่น) ให้คงเหลือจัดเก็บในอัตราร้อยละ 7 (รวมภาษีท้องถิ่น) ซึ่งจะสิ้นสุดลงวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2557 และตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80/1 ที่กำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 เพื่อประโยชน์ในการส่งออกสินค้าและเพื่อวัตถุประสงค์อื่น ๆ¹

ในการนี้ประมวลรัษฎากรยังได้กำหนดให้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการบางประเภทที่เป็นสินค้าและบริการที่มีความจำเป็นในการดำรงชีพ²

5.1.2.2 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายต่างประเทศ

(1) สหราชอาณาจักร

ในสหราชอาณาจักรได้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีระบบการจัดเก็บแบบหลายอัตราใช้บังคับกับสินค้าและบริการประเภทต่าง ๆ กล่าวคือ มีอัตรามาตรฐาน (Standard Rate) ใช้จัดเก็บสำหรับการขายสินค้า หรือการให้บริการทั่วไปซึ่งจัดเก็บในอัตราที่เท่ากัน โดยมีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 20 และมีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำ (Reduced Rate) ซึ่งใช้บังคับกับสินค้าและบริการบางประเภท โดยมีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 5 และมีการกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อช่วยแบ่งเบาภาระของประชาชนหรือเหตุผลในทางด้านการประกอบกิจการบางประเภท เช่น การส่งออก เป็นต้น

มีข้อสังเกตเกี่ยวกับอัตรามาตรฐาน กับอัตราต่ำ ของ สหราชอาณาจักรนั้นเนื่องจากว่า สหราชอาณาจักรได้เข้าเป็นสมาชิกของสหภาพยุโรป ดังนั้นจึงต้องปฏิบัติตามกฎหมายของสหภาพยุโรป โดยมีการกำหนดให้อัตรามาตรฐานจะต้องถูกกำหนดไม่น้อยกว่าร้อยละ 15 และอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำจะต้องถูกกำหนดไม่น้อยกว่าร้อยละ 5

¹ ประมวลรัษฎากรมาตรา 80/1.

² ประมวลรัษฎากรมาตรา 81 และมาตรา 81/1.

(2) สาธารณรัฐฝรั่งเศส

แต่เดิมในสาธารณรัฐฝรั่งเศสก่อน ค.ศ.1993 นั้นได้มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มพื้นฐานอยู่ 3 อัตรา กล่าวคือ อัตราที่เพิ่มขึ้น (Increased Rate) อัตรามาตรฐาน (Standard Rate) และอัตราต่ำ (Reduced Rate) แต่ก็มีอัตราต่ำมาก (Super-reduced Rate) ให้กับผลิตภัณฑ์พิเศษบางประเภท

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราที่เพิ่มขึ้น (Increased Rate) จะถูกรวมเข้าไปในอัตรามาตรฐาน โดยเกิดผลตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 1993 ในการปฏิบัติตามการตัดสินใจของประชาคมเศรษฐกิจยุโรป (EEC หรือ สหภาพยุโรปในปัจจุบันนั่นเอง) ในการประสานอัตราภาษี หลังจากนั้นบรรดาสมาชิกของประชาคมเศรษฐกิจยุโรปต้องมีอัตรามาตรฐานไม่น้อยกว่าร้อยละ 15 และอัตราต่ำไม่ว่าจะมีหนึ่งหรือสองอัตรา จะต้องมีอัตราขั้นต่ำร้อยละ 5 สำหรับรายการที่กำหนดของผลิตภัณฑ์และบริการ ส่วนอัตราต่ำมาก (Super-reduced Rate) และอัตราร้อยละ 0 ที่มีอยู่ก็ยังสามารถคงอยู่ไว้ได้

ปัจจุบันสาธารณรัฐฝรั่งเศสมีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่ 4 อัตรา คือ อัตรามาตรฐานร้อยละ 20 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรากลางร้อยละ 10 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำร้อยละ 5 และอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำมากร้อยละ 2.1

5.1.3 สรุปและเปรียบเทียบภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราในต่างประเทศ อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งใช้บังคับอยู่ในราชอาณาจักรไทยและต่างประเทศ โดยผู้วิจัยจะกล่าวตามลำดับต่อไปนี้

(1) พิจารณาด้านความมีประสิทธิภาพ (Efficiency)

(2) พิจารณาในด้านความเป็นธรรม (Equity)

(3) ข้อดี ข้อเสียและปัญหาของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลมาตรา 80 และมาตรา 80/1 ที่ใช้บังคับอยู่ในราชอาณาจักรไทย

ในบทสรุปที่ผู้วิจัยจะได้กล่าวต่อไปในเบื้องหน้านั้น ผู้วิจัยจะวางโครงสร้างโดยนำหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพเป็นหัวข้อหลัก แล้วจึงทำการวางบทสรุปโดยไล่เรียงจากอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราในต่างประเทศ และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 (ซึ่งมีใช้บังคับทั้งในราชอาณาจักรไทยและต่างประเทศ) ตามลำดับ

5.1.3.1 พิจารณาด้านความมีประสิทธิภาพ (Efficiency)

หลักความมีประสิทธิภาพนั้นจะประกอบไปด้วยหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีซึ่งมีแนวคิดที่ว่ากฎหมายภาษีที่ดีจะต้องมีประสิทธิภาพ โดยต้นทุนในการบังคับจัดเก็บของฝ่ายผู้บริหารภาษีและต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีจะต้องมีต้นทุนที่ต่ำ

ในขณะที่เดียวกันจะต้องมีผลเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่อำนาจอย่างเพียงพอสำหรับการดำเนินการในการบริหารประเทศ นอกจากนี้ยังประกอบด้วยหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจที่ต้องการให้ภาษีจะต้องไม่มีผลเป็นการบิดเบือนการตัดสินใจในการประกอบกิจกรรมในทางเศรษฐกิจหรือภาษีจะต้องมีความเป็นกลางให้มากที่สุด

(ก) ในด้านความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีนั้น

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรโดยลักษณะจะมีจุดเด่นอยู่ที่สามารถก่อให้เกิดความง่ายขึ้นในระบบภาษีซึ่งมีความง่ายไม่ซับซ้อน ทั้งพิจารณาจากทางฝ่ายผู้บริหารจัดการภาษีและฝ่ายผู้ที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายภาษี เนื่องจากการที่มีอัตราภาษีเพียงอัตราเดียว ซึ่งก็คืออัตรามาตรฐาน ใช้กับสินค้าและบริการที่บริโภคภายในประเทศ ดังนั้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรจึงเป็นระบบที่ตอบสนองต่อความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีได้อย่างน่าพอใจ

เมื่อพิจารณาภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราในต่างประเทศแล้ว จะเห็นได้ว่าในกระบวนการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้บริหารภาษีและ การจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้บริโภคนั้นภาระดังกล่าวตกอยู่กับผู้ประกอบการจดทะเบียน ดังนี้ ต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายทั้งจากทางฝ่ายเจ้าหน้าที่และฝ่ายผู้รับภาระภาษีจึงต่ำ แต่ในทางกลับกัน ต้นทุนของผู้ประกอบการจดทะเบียนจะสูงขึ้น แต่ในขณะที่ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราในต่างประเทศจะก่อให้เกิดรายได้ให้แก่รัฐในจำนวนที่เพิ่มมากขึ้น ดังนั้นภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราในต่างประเทศก็เป็นระบบที่ตอบสนองต่อความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีได้เช่นเดียวกัน

ส่วนการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 นั้น อาจตอบสนองต่อความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีในทั้งทางที่เป็นคุณและในทางที่เป็นโทษได้ในขณะเดียวกัน กล่าวคือ พิจารณาจากทางฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้บริหารจัดเก็บภาษี การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 นั้น อาจจะก่อต้นทุนแก่รัฐบ้างในส่วนการที่มีข้อโต้แย้งถึงประเภทของสินค้าและบริการที่ได้รับประโยชน์ในทางภาษี แต่หากพิจารณาจากทางด้านผู้รับภาระภาษี จะไม่ก่อให้เกิดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายเสียเลย เพราะผู้บริโภคมีหน้าที่เพียงสละทรัพย์สินเพื่อเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มในการซื้อสินค้าและบริการเท่านั้น หน้าที่อื่น ๆ จะตกอยู่กับผู้ประกอบการซึ่งก่อให้เกิดต้นทุนให้แก่ผู้ประกอบการ อีกทั้ง การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 เป็นสิ่งที่กีดกร่อนฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นเหตุให้จัดเก็บภาษีได้ลดลง อันเป็นการ บั่นทอนความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีลงไป

(ข) ในด้านความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ระบบอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ไม่มีผลบิดเบือนการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของทั้งฝ่ายผู้บริโภคและผู้ประกอบการ เนื่องจากในทุก ๆ กิจกรรมในทางเศรษฐกิจที่ได้เกิดขึ้น จะถูกเรียกเก็บภาษีในอัตราที่เท่าเทียมกัน ดังนั้นระบบภาษีจึงมีความเป็นกลาง การตัดสินใจในการกระทำกิจกรรมในทางเศรษฐกิจจึงไม่มีปัจจัยเรื่องภาษีเข้ามาเกี่ยวข้อง

เมื่อพิจารณาภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราในต่างประเทศ มีผลเป็นการก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจในแง่ของผู้บริโภค โดยอัตราภาษีจะเข้ามาเป็นส่วนหนึ่งในการตัดสินใจที่จะเลือกบริโภคสินค้าและบริการของผู้บริโภค อันเนื่องมาจากผู้บริโภคนำที่จะเลือกบริโภคสินค้าและบริการที่อยู่ในขอบเขตของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราที่ต่ำมากกว่าที่จะเลือกบริโภคสินค้าและบริการที่อยู่ในขอบเขตอัตราที่สูง แต่หากพิจารณาในมุมของผู้ประกอบการแม้ว่าอัตราภาษีจะเข้ามามีส่วนในการเลือกประเภทกิจการในการประกอบกิจการของผู้ประกอบการ แต่ด้านการเลือกวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตของผู้ประกอบการ อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราน่าจะไม่มีผลเป็นการบิดเบือนการเลือกใช้วัตถุดิบในการผลิตของผู้ประกอบการ อันเนื่องมาจาก ประการแรก การกำหนดประเภทของสินค้าและบริการที่อยู่ในกลุ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่าง ๆ ของต่างประเทศ โดยส่วนใหญ่จะมีลักษณะที่เป็นการกำหนดเป็นสินค้าที่มีลักษณะเป็นผลิตภัณฑ์ซึ่งผ่านกระบวนการขั้นตอนการผลิตมาแล้ว โดยจะไม่มีกำหนดสิ่งที่มีลักษณะเป็นวัตถุดิบขั้นเริ่มต้นในการผลิต ผลก็คือการบิดเบือนการเลือกใช้วัตถุดิบในการผลิตก็จะไม่เกิดขึ้น เนื่องจากสิ่งที่เป็นวัตถุดิบนั้นจะไม่อยู่ในขอบเขตของอัตราสูง อัตราต่ำหรืออัตราต่ำมาก แต่สิ่งที่มีลักษณะเป็นวัตถุดิบในการผลิตส่วนใหญ่แล้วจะกลับไปอยู่ในขอบเขตของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรามาตรฐานอันเป็นผลให้สิ่งที่เป็นวัตถุดิบในการผลิตนั้นจะอยู่ในบังคับให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่เท่ากัน ความบิดเบือนในการเลือกใช้วัตถุดิบจึงไม่อาจเกิดขึ้น ประการที่สอง สินค้าบางประเภทที่อยู่ในกลุ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำหรืออัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรา ร้อยละ 0 ของสหราชอาณาจักร และอัตราต่ำหรืออัตราต่ำมากของสาธารณรัฐฝรั่งเศส ก็อาจมีลักษณะเป็นวัตถุดิบในการผลิตได้เช่นกัน กล่าวคือ เชื้อเพลิง น้ำมัน พลังงานหรืออาหารสำหรับมนุษย์ อันอาจมีผลต่อการบิดเบือนทางการผลิตได้ อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาถึงประเภทของสินค้าในกลุ่มต่าง ๆ แล้วเห็นว่า การกำหนดประเภทสินค้าและบริการในแต่ละกลุ่มที่อยู่ในบังคับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่แตกต่างกันนั้น มีลักษณะที่ไม่สามารถใช้เป็นวัตถุดิบในการผลิตทดแทนซึ่งกันและกันได้จึงน่าจะไม่เกิดกรณีที่มีการเลือกซื้อสินค้าอันเป็นวัตถุดิบโดยมีเหตุผลทางด้านอัตราภาษีเข้ามาเกี่ยวข้อง อันจะก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการเลือกใช้วัตถุดิบในการผลิตขึ้น

ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราในต่างประเทศจึงมีผลเป็นการก่อให้เกิดความสูญเปล่าในทางเศรษฐกิจหากพิจารณาในมุมมองของผู้รับภาระภาษี แต่จะไม่ก่อให้เกิดความสูญเปล่าในทางเศรษฐกิจหากพิจารณาในมุมมองของผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ส่วนการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น มีผลเป็นการบิดเบือนการตัดสินใจในการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจอันเป็นผลให้ภาษีไม่มีความเป็นกลาง แต่อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80/1 นั้นไม่มีผลเป็นการบิดเบือนการตัดสินใจในการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจอันเนื่องมาจากอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 นั้นมุ่งที่จะให้ประโยชน์แก่การส่งออกสินค้าและบริการ จึงไม่มีผลต่อผู้บริโภคภายในประเทศ แต่อย่างไรก็ตามหากพิจารณาในด้านการตัดสินใจเลือกประกอบกิจการของผู้ประกอบการ ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ก็อาจมีผลบิดเบือนให้ผู้ประกอบการเลือกที่จะผลิตสินค้าเพื่อการส่งออกมากกว่าการผลิตสินค้าเพื่อขายในประเทศ

5.1.3.2 พิจารณาในด้านความเป็นธรรม (Equity)

ตามหลักความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) บุคคลผู้อยู่ในสถานการณ์เดียวกันควรถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน หรืออาจกล่าวได้ว่าคนที่มีรายได้เท่ากันควรจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่เท่ากัน ส่วนหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) มีหลักว่าบุคคลที่อยู่ในสถานการณ์ที่แตกต่างกันควรรับภาระภาษีที่แตกต่างกัน หรือคนที่มีรายได้มากควรจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่แตกต่างจากคนที่มีรายได้น้อย

(ก) ในด้านความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity)

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรนั้น เนื่องจากใช้อัตราภาษีอัตรามาตรฐานเดียวในทุก ๆ การขายสินค้าและบริการภายในประเทศ จึงเป็นผลให้ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เท่ากันก็จะเสียภาษีในสัดส่วนที่เท่าเทียมกัน ซึ่งก็คือสัดส่วนตามอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 80 ดังนั้น อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรจึงสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในแนวนอนตามหลักความสามารถ

ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราในต่างประเทศ มีความเป็นไปได้ที่มีทั้งกรณีที่สอดคล้องและขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอนตามหลักความสามารถขึ้นอยู่กับพฤติกรรมการบริโภคของหน่วยภาษีแต่ละหน่วยที่มีความสามารถในการจ่ายที่เท่ากัน แต่อย่างไรก็ตามหากพิจารณาโดยละเอียดถึงพฤติกรรมการบริโภคแล้ว โดยส่วนใหญ่ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่อยู่ในระดับเดียวกัน ก็น่าจะที่จะมีความต้องการในการบริโภคในสินค้าและบริการประเภทเดียวกัน ดังนั้น ความแตกต่างในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ที่มีความสามารถเท่ากันจึงอาจเกิดขึ้นได้น้อย

ดังนั้นเมื่อพิจารณาตามความเป็นจริงแล้ว ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราในต่างประเทศจึงมีความเป็นธรรมในแนวนอนตามหลักความสามารถอยู่ในระดับที่น่าพอใจ

ส่วนการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 นั้น ก่อให้เกิดผลทั้งในส่วนที่ขัดและสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในแนวนอนขึ้นอยู่กับการบริโภคของผู้บริโภค กล่าวคือ ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากันหากบริโภคสินค้าและบริการที่ได้รับการยกเว้นภาษีหรือภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 เหมือนกันก็จะมีความเป็นธรรม แต่หากผู้บริโภคที่มีความสามารถเท่ากันคนหนึ่งบริโภคสินค้าที่อยู่นอกขอบเขตของได้รับการยกเว้นภาษีหรือภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ความเป็นธรรมก็ไม่อาจเกิดขึ้นได้

(ข) ในด้านความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity)

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 การที่ใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นอัตรามาตรฐานอัตราเดียวในทุก ๆ การขายสินค้าและบริการภายในประเทศ จึงเป็นผลให้ไม่ว่าผู้ที่ต้องรับภาระภาษีมีความสามารถในการเสียภาษีแตกต่างกันอย่างไรก็ต้องเสียภาษีในอัตราภาษีที่เท่ากันตามมาตรา 80 ซึ่งเป็นผลให้สัดส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มมีค่าเท่ากัน ดังนั้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร จึงไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมในแนวตั้งตามหลักความสามารถเมื่อพิจารณาจากสัดส่วนหรือร้อยละของภาษีที่จะต้องเสีย แต่ถ้าพิจารณาในเรื่องจำนวนของภาษีที่ต้องเสียแล้ว ภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรก่อให้เกิดความเป็นธรรมในแนวตั้งตามหลักความสามารถได้ แต่อย่างไรก็ตาม หากเปรียบเทียบถึงความแตกต่างระหว่างผู้มีเงินได้แตกต่างกันในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรแล้วจะเห็นได้ว่าสัดส่วนของเงินได้ของผู้เสียภาษีที่จะต้องนำมาจ่ายเป็นค่าภาษีจะต่ำลงสำหรับผู้ที่มีรายได้สูง แต่สัดส่วนของเงินได้ของผู้เสียภาษีที่จะต้องนำมาจ่ายเป็นค่าภาษีจะสูงขึ้นสำหรับผู้ที่มีรายได้น้อย เช่น นายเอ มีเงินได้ 10,000 บาท ซื้อสินค้าชนิดหนึ่งโดยเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม 100 บาท สามารถคิดเป็นสัดส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเงินได้มีค่าเท่ากับ 1 % ส่วนนาย บี มีเงินได้ 100,000 บาท ซื้อสินค้าชนิดเดียวกัน สัดส่วนของเงินที่จะต้องนำไปจ่ายเป็นค่าภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเงินได้จะมีค่าลดลงเป็น 0.1 %³ เป็นต้น จะเห็นได้ว่าเป็นระบบภาษีที่มีโครงสร้างถดถอย ดังนั้น ระบบอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรจึงไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมในแนวตั้ง

ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราในต่างประเทศ โดยหลักมีความเป็นไปได้ที่จะตอบสนองและไม่ตอบสนองต่อความเป็นธรรมในแนวตั้ง ขึ้นอยู่กับพฤติกรรมการบริโภคของหน่วยภาษีที่มีความสามารถในการจ่ายที่แตกต่างกัน อย่างไรก็ตามลักษณะการบริโภคของกลุ่มที่มีความสามารถ

³ ตัวอย่างนี้ได้แนวความคิดมาจากคำรากฎหมายภาษีอากรของ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 22.

ในการเสียภาษีที่มากก็นำที่จะบริโภคสินค้าและบริการที่อยู่ในกลุ่มที่ต้องเสียภาษีในอัตราสูงเป็นส่วนใหญ่ ส่วนผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่ต่ำก็นำที่จะนิยมบริโภคเฉพาะสินค้าและบริการที่มีความจำเป็นในการดำรงชีพเป็นหลัก แม้ว่าผู้ที่มีความสามารถมากจะมีการบริโภคในส่วนสินค้าที่อยู่ในขอบเขตอัตราต่ำบ้าง หรือผู้ที่มีความสามารถต่ำอาจจะเลือกบริโภคสินค้าและบริการที่อยู่ในขอบเขตภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราสูงบ้างก็ตาม แต่ก็ถือเป็นส่วนน้อย ซึ่งเป็นข้อที่อยู่นอกเหนือการควบคุมได้โดยกฎหมาย ดังนั้นภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราในต่างประเทศ จึงตอบสนองต่อความเป็นธรรมในแนวตั้งอยู่ในระดับที่น่าพอใจ

ส่วนการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 นั้นก่อให้เกิดผลในส่วนที่ขัดกับความเป็นธรรมในแนวตั้ง เนื่องจากสามารถก่อให้เกิดประโยชน์ในทางภาษีแก่บุคคลทุกคน โดยไม่มีการคำนึงถึงความสามารถในการจ่าย ดังนั้นผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีมากก็อาจได้ประโยชน์ในทางภาษีดังกล่าวด้วย ทั้งพฤติกรรมในการบริโภคของผู้บริโภคก็มีส่วนที่จะก่อให้เกิดการลิดรอนความเป็นธรรมให้เกิดขึ้นด้วย

5.1.3.3 ข้อดี ข้อเสียและปัญหาของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

จากการศึกษาหลักการ แนวคิด และทฤษฎีในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและโดยเฉพาะระบบอัตราอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 ในบทที่ 2 และบทที่ 3 และผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ในบทที่ 4 ถึงข้อดี ข้อเสียและปัญหาที่เกิดขึ้นจากระบบอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1แล้วสามารถสรุปได้ ดังนี้

(ก) ข้อดีของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 นั้นโดยลักษณะจะสามารถก่อให้เกิดความง่ายขึ้นในระบบภาษีซึ่งมีความง่ายทั้งจากทางฝ่ายผู้บริหารจัดการและฝ่ายผู้ที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายภาษี เนื่องจากการที่มีอัตราภาษีส่วนเพิ่มเพียงอัตราเดียวใช้กับทุก ๆ กิจกรรมในทางเศรษฐกิจ กฎหมายจึงไม่มีความยากและซับซ้อน ความง่ายในระบบภาษีจึงเกิดขึ้น ดังนั้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 จึงเป็นระบบที่ตอบสนองต่อความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีได้อย่างน่าพอใจหากพิจารณาอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งสองมาตรานี้แยกต่างหากจากกัน และอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรนั้นน่าจะไม่มีผลบิดเบือนการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของฝ่ายผู้บริโภค การตัดสินใจในการกระทำกิจกรรมในทางเศรษฐกิจจึงไม่มีปัจจัยเรื่องภาษีเข้ามาเกี่ยวข้อง เนื่องจากในทุก ๆ กิจกรรมในทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้น จะถูกเรียกเก็บภาษีในอัตราที่เท่าเทียมกัน ดังนั้นระบบภาษีจึงมีความเป็นกลางในส่วนของผู้บริโภค

นอกจากนี้ ด้วยการที่มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงอัตราร้อยละ 7 ตามมาตรา 80 ซึ่งเป็นอัตราที่ค่อนข้างต่ำและอัตราร้อยละ 0 ตามมาตรา 80/1 จึงมีผลให้ประชาชนที่มีรายได้ต่ำไม่ได้รับความเดือดร้อนในการบริโภคสินค้าและบริการมากนัก ซึ่งหากมองในแง่ของการลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้แล้วการใช้อัตราภาษีในอัตราที่ต่ำน่าจะสนับสนุนการลดความเหลื่อมล้ำและทำให้คนจนไม่ต้องจ่ายเงินเป็นค่าภาษีมูลค่าเพิ่มมากขึ้น ผลคือประชาชนที่มีรายได้ต่ำจะมีเงินเหลือเพื่อนำไปสร้างความมั่งคั่งให้แก่ตน ฐานะของบุคคลดังกล่าวก็จะดีขึ้นความแตกต่างทางด้านรายได้น่าจะลดน้อยลงได้

(ข) ข้อเสียและปัญหาของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

(1) ข้อเสียและปัญหาอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80

1) ด้วยลักษณะเฉพาะที่มีอัตรามาตรฐานเพียงอัตราเดียวใช้บังคับแก่การบังคับจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าและบริการทุกประเภทภายในประเทศ ดังนั้นจึงก่อให้เกิดความไม่เป็นเป็นธรรมในระบบภาษีอากร อันเนื่องมาจากจะมีผลเป็นเหตุให้ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีสูงจะเสียภาษีในสัดส่วนที่เท่ากับผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่ต่ำไม่ว่าจะมีการบริโภคสินค้าและบริการประเภทหรือราคาเช่นใดก็ตาม เมื่อผู้ที่มีความแตกต่างกันในเรื่องฐานะได้รับการปฏิบัติเป็นอย่างเดียวกันเสียแล้ว ความเป็นธรรมก็ย่อมจะถูกบิดรอนตามไปด้วย

2) เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบจากรายได้ประกอบด้วย จะเห็นได้ว่าสัดส่วนของเงินได้ของผู้เสียภาษีที่จะต้องนำมาจ่ายเป็นค่าภาษีจะมีสัดส่วนต่ำสำหรับผู้ที่รายได้สูง แต่สัดส่วนของเงินได้ของผู้เสียภาษีที่จะต้องนำมาจ่ายเป็นค่าภาษีจะมีสัดส่วนที่สูงสำหรับผู้ที่รายได้ต่ำ ดังนั้นสัดส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อเงินได้จะลดลงไปตามลำดับแปรผกผันกับเงินได้ที่เพิ่มสูงขึ้น ถือได้ว่าเป็นระบบภาษีที่มีโครงสร้างถดถอย อันไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมในระบบภาษีเสียเลย

3) เมื่อความเป็นธรรมถูกบิดรอน ผู้ที่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในกลุ่มผู้ที่มีรายได้ต่ำก็อาจเกิดความไม่เต็มใจในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอันเนื่องมาจากคนจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในสัดส่วนที่เท่ากับผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่สูง ผลกระทบที่เกิดขึ้นต่อเนื่องจากความไม่เต็มใจในการเสียภาษียกเว้นก็อาจเกิดการหลีกเลี่ยงหรือหนีภาษีเกิดขึ้นตามมา รัฐก็จำต้องออกกฎหมายหรือระเบียบเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงหรือหนีภาษี ความซับซ้อนของกฎหมายก็จะมีเพิ่มมากขึ้นอันจะเป็นการส่งผลกระทบต่อความมีประสิทธิภาพของระบบภาษีอากรด้วย

4) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 ที่จัดเก็บในราชอาณาจักรไทยนั้นแม้จะก่อให้เกิดต้นทุนที่ต่ำในการบริหารจัดการเก็บภาษีแต่หากพิจารณาอีกด้านหนึ่งในส่วนรายได้ที่เข้าสู่รัฐนั้น อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 เนื่องจากความที่มีอัตราที่ต่ำมากซึ่งแม้จะมีข้อดีคือไม่ทำให้ประชาชนผู้บริโภคสินค้าและบริการต้องเดือดร้อน แต่เมื่อเทียบกับอัตรามาตรฐาน (Standard Rate) ที่ใช้บังคับในต่างประเทศตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวมาในบทที่ 3 ประกอบกับการที่มีอัตราภาษีอัตราเดียว ดังนั้นจึงไม่น่าจะจัดเก็บภาษีจากผู้ที่มีรายได้สูงเพื่อนำรายได้เข้าสู่รัฐเพื่อนำไปกระจายรายได้เพื่อลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้เท่าที่ควร

5) ด้วยการที่มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีผลต่อสินค้าและบริการทุกประเภทที่ได้บริโภคภายในประเทศเพียงอัตราเดียว การปรับปรุงเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อระดับราคาสินค้าทุกประเภทที่อยู่ภายใต้บังคับแห่งอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม อันเนื่องมาจากการที่ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมีผลกระทบต่อต้นทุนของสินค้าและบริการ อันจะก่อให้เกิดผลเสียในทางลบต่อผู้บริโภคทุกคน อันเนื่องมาจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อม ผู้ประกอบการอาจผลักภาระภาษีไปยังบรรดาผู้บริโภคได้ และการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น รัฐไม่อาจที่จะเลือกกระทำต่อสินค้าและบริการเฉพาะสิ่งเฉพาะอย่างได้

(2) ข้อเสียและปัญหาอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80/1

1) ในส่วนของผู้บริโภคซึ่งเป็นผู้มีภาระเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น หากพิจารณาการมีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 80/1 กับอัตราภาษีตามมาตรา 80 โดยรวมแล้ว จะเห็นได้ว่าอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรไม่น่าที่จะตอบสนองต่อความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ อันเนื่องมาจากผู้บริโภคจะมีข้อพิจารณาว่ากิจการใดตกอยู่ในข่ายที่จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 7 หรือในอัตราร้อยละ 0 อันเนื่องมาจากบุคคลทุกคนน่าที่จะต้องการบริโภคสินค้าที่ถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำเพราะจะส่งผลกระทบต่อราคาสินค้าที่ต่ำด้วยแต่อัตราร้อยละศูนย์นั้นไม่มีผลกระทบต่อบุคคลซึ่งเป็นผู้บริโภคที่อยู่ในประเทศหรืออาจมีผลกระทบในระดับที่น้อยมาก

2) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80/1 มีผลก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการประกอบกิจการของผู้ประกอบการ เนื่องจากผู้ประกอบการน่าที่จะเกิดข้อพิจารณาว่า ตนควรที่จะประกอบกิจการผลิตสินค้าและบริการที่อยู่ในขอบเขตของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มมาตรา 80 ซึ่งมีอัตราร้อยละ 7 หรือ ประกอบกิจการส่งออกตามที่อยู่ในขอบเขตของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มมาตรา 80/1 ซึ่งมีอัตราร้อยละ 0 อันเนื่องมาจากกิจการที่อยู่ในขอบเขตอัตราร้อยละ 0 นั้น เป็นการง่ายต่อการจัดทำบัญชีภาษีที่จะต้องส่งต่อรัฐ สินค้าและบริการดังกล่าวจะมีต้นทุนที่ต่ำ ผู้บริโภคในต่างประเทศจึงน่าที่จะมีความต้องการบริโภคสูง กิจการค้าขายสินค้า

หรือการให้บริการประเภทนี้จึงน่าจะจูงใจให้ผู้ประกอบการเลือกที่จะประกอบธุรกิจที่ได้ประโยชน์ จากอัตราร้อยละ 0 มากกว่าที่ผู้ประกอบการจะเลือกประกอบกิจการที่อยู่ภายใต้ขอบเขตของมาตรา 80

(3) ข้อเสียและปัญหาของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

1) ระบบอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรไทยนั้นมีการยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ขายสินค้าและบริการนั้นไม่ต้องเข้ามาอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม แม้สินค้าและ บริการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นบางประเภทเป็นสินค้าและบริการที่มีความจำเป็นต่อ ความเป็นอยู่ของประชาชนโดยตรง แต่ก็มีบางประเภทที่เห็นได้ว่าไม่ถึงกับจำเป็นในการดำรงชีพ ของประชาชนแต่ที่ถูกกำหนดไว้ในกลุ่มนี้ก็เพื่อเหตุผลบางประการในการสนับสนุนการให้บริการ และขายสินค้าบางประเภท

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ โดยลักษณะจะมีผลกระทบเป็นการกีดกร่อนฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม ฐานภาษีจึงแคบลงด้วยผลของการยกเว้น อันเป็นการขัดต่อเจตนารมณ์ของการนำระบบ ภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับที่ต้องการให้ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มรูปแบบซึ่งจะทำ ให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มทำงานได้อย่างมีประสิทธิภาพ และเมื่อฐานภาษีแคบลงรายได้ที่จะเข้าสู่รัฐก็ จะลดลงตามไปด้วยอันส่งผลกระทบต่อความมีประสิทธิภาพในระบบภาษีในส่วนผลประโยชน์ที่เข้าสู่รัฐ ความมา

2) ลักษณะการบัญญัติกฎหมายในเรื่องนี้ตามประมวลรัษฎากรได้บัญญัติ ไว้อย่างยุ่งยาก อันเป็นการยากแก่การเข้าใจจึงก่อให้เกิดความยากแก่กฎหมายภาษีในส่วนนี้ อันส่งผลกระทบต่อความมีประสิทธิภาพและความเป็นกลางของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากที่ผู้วิจัยได้กล่าวไปทั้งหมดจึงเห็นได้ว่า อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร นั้นยังไม่เพียงพอที่จะสร้างความเป็นธรรมให้เกิดขึ้นในระบบภาษีขึ้นได้ และมีข้อเสียหลายประการ ภาษี อย่างไรก็ตาม อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ก็มีข้อดีที่มีต้นทุนในการบริหาร จัดเก็บภาษีและการปฏิบัติตามกฎหมายที่ต่ำซึ่งเป็นผลดีต่อผู้ประกอบการผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษี ผู้เสียภาษีและรัฐ ซึ่งผู้วิจัยจะเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงระบบอัตรา ภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนที่เกี่ยวข้องกับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มใน ราชอาณาจักรไทยมีความสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมตามหลักความสามารถในการจ่าย ในระดับที่สูงขึ้น ทั้งนี้ จะต้องคำนึงถึงหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีไปพร้อม ๆ กันด้วย

5.1.4 ผลของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มต่อการเป็นประเด็นทางการเมือง

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรานั้นมักจะมีการนำไปใช้ประเด็นในทางการเมือง ทั้งในช่วงระยะเวลาก่อนการได้รับการเลือกตั้งหรือระยะเวลาการหาเสียงเลือกตั้งสำหรับการเลือกตั้งสมาชิกสภาผู้แทนราษฎรและประเด็นทางการเมืองในช่วงระยะเวลาระหว่างบริหารประเทศ อันเนื่องมาจากการที่มีผลเปลี่ยนแปลงในเรื่องราคาของสินค้าและบริการ พรรคการเมืองที่ผู้ที่เกี่ยวข้องโยชน์จากการเปลี่ยนแปลงของอัตราภาษีก็อาจจะนำประเด็นดังกล่าวมาโจมตีอีกฝ่ายหนึ่งหรือรัฐบาลได้

5.2 แนวทางการปรับปรุงกฎหมายในส่วนอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรไทย

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรไทยนั้น เป็นระบบที่มีอัตราภาษีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 เป็นอัตรามาตรฐาน ใช้บังคับกับทุก ๆ การขายสินค้าและบริการภายในประเทศ มีลักษณะที่ก่อให้เกิดความง่ายอันเป็นการสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพทั้งไม่มีผลเป็นการบิดเบือนการตัดสินใจในการกระทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของทั้งผู้บริโภคและผู้ประกอบการ อย่างไรก็ตาม อัตราภาษีตามประมวลรัษฎากรนี้ไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งมีผลกระทบต่อความสนใจในการเสียภาษีของหน่วยภาษีเป็นอย่างมากเช่นเดียวกัน

เหมาะสมและยังไม่เพียงพอด้วยเหตุผลหลาย ๆ ประการ ดังนั้น ผู้วิจัยมีความประสงค์ที่จะสร้างดุลยภาพให้เกิดขึ้นทั้งหลักความเป็นธรรมและควมมีประสิทธิภาพให้เกิดขึ้นในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม แทนที่จะให้ความสำคัญแก่ความง่ายของระบบภาษีอันเป็นหลักความมีประสิทธิภาพแต่เพียงอย่างเดียวดังกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรไทยซึ่งได้บทเรียนมาจากภาษีการค้าและด้วยการที่มีการบังคับใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาแล้วกว่า 24 ปีแล้ว จึงสมควรที่จะมีการปรับปรุงระบบอัตราภาษีให้ดีขึ้น โดยคำนึงถึงความเป็นธรรมประกอบมิใช่คำนึงแต่ควมมีประสิทธิภาพเพียงด้านเดียว ผู้วิจัยจะขอวางแนวทางไว้ ดังนี้

(1) สร้างความเป็นธรรมให้เกิดขึ้นในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มโดยพิจารณา กำหนดอัตราภาษีให้มีเพิ่มขึ้น โดยมีการกำหนดให้มีอัตราภาษีให้มีลักษณะเป็นกลุ่ม ๆ ซึ่งแต่ละกลุ่มจะใช้บังคับแก่สินค้าและบริการที่มีประเภทแตกต่างกันไป โดยถือหลักการที่ว่า สินค้าและบริการที่มีความจำเป็นแก่การดำรงชีพของผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีต่ำจะต้องใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต่ำหรือยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเสียเลย สินค้าและบริการที่มีความฟุ่มเฟือยอันมีลักษณะเป็นการเกินความจำเป็นในการดำรงชีพจะต้องใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่สูง โดยพิจารณาถึงลักษณะและพฤติกรรมกรบริโภคสินค้าและบริการของกลุ่มผู้บริโภคที่มีความสามารถแตกต่างกันเหล่านั้น ทั้งนี้จะต้องยังคงอัตราภาษีตามมาตรา 80 เพื่อเป็นอัตรามาตรฐานไว้เพื่อใช้บังคับแก่สินค้าและบริการทั่วไปอันมิได้

อยู่ในขอบเขตของอัตราภาษีอัตราต่ำหรืออัตราสูงดังกล่าวข้างต้น แต่ในขณะเดียวกัน เนื่องจากการที่มีหลายอัตราอาจจะก่อให้เกิดความยุ่งยากในการปฏิบัติตามกฎหมายอันนำมาซึ่งความไม่มีประสิทธิภาพได้ จึงต้องมีมาตรการเพื่อลดผลกระทบในส่วนนี้มาพิจารณาประกอบด้วย

(2) คงไว้ซึ่งความมีประสิทธิภาพอันเป็นข้อดีของภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร กล่าวคือ ระบบการจัดเก็บภาษีและการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีจะต้องมีประสิทธิภาพ ไม่ก่อให้เกิดต้นทุนในการบังคับจัดเก็บของเจ้าหน้าที่และ ไม่ก่อให้เกิดต้นทุนหรือก่อให้เกิดต้นทุนน้อยที่สุดแก่ผู้ที่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอันเป็นต้นเหตุที่จะจูงใจให้ผู้บริโภคไม่เต็มใจที่จะเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(3) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะมีการแก้ไขหรือเปลี่ยนแปลงนี้ จะต้องก่อให้เกิดความสูญเสียในทางเศรษฐกิจอันมีผลเป็นการบิดเบือนการกระทำทางเศรษฐกิจของผู้บริโภคและผู้ประกอบการให้น้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้หรืออย่างน้อยที่สุดจะต้องมีผลบิดเบือนเท่าเทียมกับกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้บังคับในประเทศไทยในปัจจุบัน เพื่อจะลดผลกระทบในส่วนนี้ที่อาจจะเกิดขึ้นหากมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงกฎหมายตามที่ผู้วิจัยนำเสนอ

(4) พิจารณาแก้ไขปรับปรุงตัวบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งก็คือ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและอัตราร้อยละ 0 เพราะตัวบรรเทาภาระภาษีดังกล่าวนั้นเป็นสิ่งที่ก่อให้เกิดความสลับซับซ้อนแก่กฎหมายภาษีเป็นอย่างมาก ทั้งก่อให้เกิดผลในทางลบต่อทั้งหลักความเป็นธรรมและหลักความมีประสิทธิภาพ แม้ว่าสิ่งต่าง ๆ ดังกล่าวจะมีวัตถุประสงค์ในการบัญญัติกฎหมายไว้เช่นนั้นที่หนักแน่นชัดเจน แต่ผู้วิจัยมีความเห็นว่าสมควรปรับปรุง แก้ไขให้มีความง่ายต่อความเข้าใจและปฏิบัติมากกว่าที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน และพยายามทำให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มทำได้อย่างทั่วถึงโดยประสงค์ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มทุกคนเข้ามาอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

(5) ต้องสร้างระบบภาษีมูลค่าเพิ่มให้มีความยืดหยุ่นเพื่อจะได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างรวดเร็วและเท่าทันต่อการเปลี่ยนแปลงของระบบเศรษฐกิจเพราะอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมีผลต่อระดับราคาสินค้าและบริการ โดยวิธีการในการเปิดช่องให้มีการออกกฎหมายลำดับรองเพื่อแก้ไขเปลี่ยนแปลงอัตราภาษี เพื่อให้มีการออกบังคับใช้ได้อย่างรวดเร็วทันทั่วถึง

(6) ในการกำหนดประเภทของสินค้าและบริการที่จะอยู่ในขอบเขตอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่าง ๆ นั้น ไม่ควรที่จะกำหนดไว้กว้าง ๆ แต่ควรกำหนดประเภทสินค้าและบริการไว้โดยเฉพาะเจาะจงเฉพาะสิ่งเฉพาะอย่าง ทั้งนี้เพื่อมิให้เกิดข้อโต้แย้งหรือให้เกิดข้อโต้แย้งน้อยที่สุดว่าสินค้าและบริการใด ๆ อยู่ในขอบเขตของอัตราภาษีใด ๆ หรือไม่ ทั้งการบัญญัติกฎหมายก็ควรที่จะใช้ถ้อยคำที่ครอบคลุมชัดเจนและเป็นภาษาที่บุคคลทั่วไปสามารถเข้าใจได้ง่าย

5.3 ข้อเสนอแนะ

เมื่อได้ศึกษาวิเคราะห์ข้อดี ข้อเสีย ปัญหาที่เกิดจากอัตราอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ตลอดจนระบบอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายต่างประเทศแล้ว ผู้วิจัยเห็นว่าอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรนั้นยังไม่เพียงพอในแง่ของการตอบสนองต่อความเป็นธรรม แต่อย่างไรก็ตามการพิจารณาปรับปรุงกฎหมายในส่วนนี้ก็จะต้องคำนึงถึงข้อที่คมีอยู่แต่เดิมของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ซึ่งก็คือความง่ายในระบบภาษี

ด้วยข้อสรุปดังกล่าว ผู้วิจัยจึงขอเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงระบบอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของราชอาณาจักรไทย ดังนี้

5.2.1 ในเรื่องอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ในปัจจุบันราชอาณาจักรไทยมีเพียงอัตราภาษีเพียงอัตราเดียวคืออัตราภาษีตามมาตรา 80 ที่มีผลต่อสินค้าและบริการทุกประเภทอันถือเป็นอัตรามาตรฐาน ผู้วิจัยจึงขอเสนอการปรับปรุงกฎหมายในส่วนนี้ ดังรายละเอียดต่อไปนี้

5.2.1.1 เบื้องต้น ผู้วิจัยขอเสนอให้เปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากที่มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเพียง 2 อัตราซึ่งก็คืออัตราตามมาตรา 80 และมาตรา 80/1 เป็นอัตราภาษีที่มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราอย่างในต่างประเทศบังคับกับสินค้าและบริการที่มีการบริโภคภายในประเทศ โดยแยกประเภทสินค้าและบริการออกเป็นหลายกลุ่ม โดยเสนอว่าควรจัดกลุ่มประเภทสินค้าและบริการ โดยมีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเพียง 3 กลุ่ม เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในระบบภาษี แต่ในขณะเดียวกันเพื่อที่จะไม่ให้เกิดผลกระทบในด้านความมีประสิทธิภาพอย่างรุนแรงเกินความจำเป็นจากจำนวนอัตราภาษีที่มากมาย เนื่องจากราชอาณาจักรไทยเคยมีบทเรียนจากภาษีการค้าที่มีระดับอัตราภาษีที่มากมายถึง 13 อัตราในการใช้ภาษีการค้าบังคับจัดเก็บจากฐานการบริโภคมาแล้วเมื่อครั้งอดีต

5.2.1.2 ผู้วิจัยเสนอว่า ควรกำหนดให้มีอัตราภาษีอัตราหนึ่งที่ใช้บังคับกับสินค้าและบริการที่ฟุ่มเฟือย (Increased Rate) ที่ไม่มีความจำเป็นต่อการดำรงชีพ โดยในการกำหนดจำแนกประเภทของสินค้าและบริการในกลุ่มนี้นั้นจะต้องกำหนดเฉพาะสินค้าและบริการที่ไม่มีความจำเป็นในการดำรงชีพแต่เป็นสินค้าและบริการที่ฟุ่มเฟือย เช่น รถยนต์บางประเภท นูหรี สุรารถจักรยานยนต์บางประเภท ฯลฯ เป็นต้น โดยให้มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในระดับที่สูงเพื่อจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคสินค้าและบริการในกลุ่มนี้ในจำนวนและสัดส่วนที่สูง ซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้วจะเป็นผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีที่สูงที่มีความนิยมบริโภคสินค้าและบริการในประเภทนี้ แต่การกำหนดนี้มีข้อสังเกต 2 ประการ

(1) การกำหนดอัตราที่เพิ่มขึ้น (Increased Rate) นี้ จะมีสินค้าและบริการบางประเภทที่อาจมีลักษณะเป็นทั้งสินค้าและบริการที่ฟุ่มเฟือยและที่มีลักษณะไม่ฟุ่มเฟือย แต่ก็ไม่ถึงกับจำเป็นอันอาจตกอยู่ในอัตรามาตรฐานในขณะเดียวกันได้ แต่จะมีความแตกต่างกันในเรื่องคุณภาพหรือราคา ขอยกตัวอย่างตัวอย่างเช่น รถยนต์และรถจักรยานยนต์ ซึ่งในการแบ่งแยกกลุ่มสินค้าและบริการประเภทนี้ ในสาธารณรัฐฝรั่งเศส ได้มีแนวทางการแบ่งแยกโดยใช้ขนาดเครื่องยนต์เป็นตัวชี้วัด โดยรถยนต์และรถจักรยานยนต์ขนาดใหญ่ที่เครื่องยนต์ที่มีขนาดมากกว่ากว่า 240 ซีซี จะตกอยู่ในอัตราที่เพิ่มขึ้น

อย่างไรก็ตาม ในการกำหนดสินค้าและบริการประเภทดังกล่าวที่จะตกอยู่ในอัตราที่เพิ่มขึ้นนั้น ผู้วิจัยเห็นว่า การกำหนดนั้นควรพิจารณาถึงลักษณะของสินค้าและบริการแต่ละประเภทเป็นสิ่งสำคัญว่าควรจะใช้กฎเกณฑ์ใดมาเป็นข้อพิจารณาถึงการที่จะถือว่าเป็นสินค้าและบริการที่ฟุ่มเฟือยหรือไม่ อันเนื่องมาจากสินค้าและบริการแต่ละอย่างนั้นก็มีกฎเกณฑ์ในการพิจารณาถึงความฟุ่มเฟือยนั้นแตกต่างกัน

อีกประการหนึ่ง เนื่องจากปัจจุบันอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรที่มีอัตราภาษีตามมาตรา 80 ที่มีผลกระทบต่อราคาสินค้าและบริการภายในประเทศแต่เพียงอย่างเดียวเท่านั้น ได้มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าและบริการฟุ่มเฟือยหรือที่เป็นโทษต่อผู้บริโภคด้วย อันเป็นผลให้ผู้บริโภคที่บริโภคสินค้าและบริการประเภทดังกล่าวต้องเสียภาษีมากขึ้น โดยภาษีสรรพสามิตนี้จัดเก็บโดยคิดคำนวณจากผลผลิตขั้นสุดท้าย ในขณะที่ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในทุก ๆ ขั้นตอนการผลิตซึ่งผู้ประกอบการในแต่ละขั้นตอนอาจเครดิตภาษีได้ ดังนั้นในตัวผลิตภัณฑ์นั้น ๆ จึงมีทั้งการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บจากทุกขั้นตอนการผลิตและการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในขั้นตอนการขายสินค้าและการให้บริการขั้นสุดท้ายด้วย แต่เมื่อมีการใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราฟุ่มเฟือยตามที่ผู้วิจัยเสนอ ผู้วิจัยเห็นว่าไม่ควรที่จะจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในสินค้าและบริการที่อยู่ในขอบเขตของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราฟุ่มเฟือยอีก อันเนื่องจากอัตราฟุ่มเฟือยที่ผู้วิจัยเสนอนี้สมควรมีอัตราที่สูงหากมีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเพิ่มอีก ราคาสินค้าและบริการจะสูงเป็นอย่างมากอันอาจจะส่งผลกระทบต่อผู้บริโภคเกินสมควรทั้งน่าจะเป็นการบิดเบือนการบริโภคอันเกิดมาจากราคาสินค้าและบริการที่สูง

(2) การกำหนดอัตราภาษีฟุ่มเฟือยสำหรับสินค้าและบริการที่ไม่มีความจำเป็นในการดำรงชีพนั้น ในระยะเริ่มต้นไม่ควรที่จะกำหนดในอัตราที่สูงเกินไปนักเพราะจะเป็นผลให้ระดับราคาสินค้าและบริการสูงขึ้นในทันทีอันเนื่องมาจากภาษีมูลค่าเพิ่มปัจจัยอย่างหนึ่งที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนของสินค้าและบริการอันอาจส่งผลกระทบต่อผู้บริโภคอย่างรุนแรง ต่อมาจึง

เปลี่ยนแปลงให้อยู่ในระดับที่เหมาะสมต่อไป เพื่อไม่ให้เกิดผลในด้านารหดตัวของการบริโภคของสินค้าและบริการประเภทนี้มากเกินไป

ข้อเสนอของผู้วิจัยในส่วนนี้ มีข้อดีอีกประการหนึ่งนอกจากจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมในระบบภาษีแล้ว คือการกำหนดอัตราภาษีสำหรับสินค้าและบริการที่ฟุ่มเฟือยนี้ จะไม่มีผลกระทบต่อผู้มีรายได้น้อยอันเนื่องมาจากวัฒนธรรมการบริโภคของกลุ่มผู้บริโภคที่มีรายได้น้อย น่าจะไม่นิยมบริโภคสินค้าและบริการในส่วนนี้มากนัก และยังสามารถก่อให้เกิดรายได้ให้แก่รัฐเพิ่มขึ้นอันจะก่อให้เกิดความมีประสิทธิภาพในด้านรายได้ที่เข้าสู่รัฐเพิ่มขึ้นอีกด้วย

5.2.1.3 ผู้วิจัยเสนอให้คงการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ แต่ควรที่จะแก้ไขปรับปรุงในส่วนประเภทของสินค้าและบริการอันเนื่องมาจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ได้บัญญัติกฎหมายไว้เป็นการยากแก่การเข้าใจ โดยผู้วิจัยเสนอว่าควรที่จะคงประเภทของสินค้าและบริการที่มีความจำเป็นพื้นฐานในการดำรงชีพในชีวิตประจำวัน โดยมองประโยชน์ของผู้มีรายได้น้อยเป็นสำคัญที่อยู่ในขอบเขตของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 บางประเภทไว้ เช่น อาหาร เสื้อผ้า หนังสือเรียน ยารักษาโรค บริการทางการแพทย์ในการรักษาโรค เป็นต้น ส่วนสินค้าและบริการอื่น ๆ ที่แต่เดิมอยู่ในขอบเขตของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ไม่ถึงกับมีความจำเป็นอย่างยิ่งในการดำรงชีพผู้วิจัยเห็นว่าควรจะให้ไปอยู่ในขอบเขตของอัตราค่า (Reduced Rate) เพื่อจะลดภาระค่าใช้จ่ายให้แก่บรรดาผู้มีรายได้น้อยซึ่งในราชอาณาจักรไทยนั้นถือเป็นคนส่วนมากในประเทศ อันจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมในระบบภาษี เพราะรัฐจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีน้อยในสัดส่วนที่ต่ำและน่าจะเป็นผลให้ผู้ที่มีรายได้น้อยเหลือเงิน ได้ที่ได้มาจากการประกอบอาชีพมากขึ้นเพื่อเสริมสร้างความมั่นคงของตน ผลต่อมาก็คือความเหลื่อมล้ำระหว่างบุคคลในสังคมน่าจะลดลง

5.2.1.4 ผู้วิจัยเสนอว่า ควรกำหนดให้มีอัตราภาษีอัตราหนึ่งที่ใช้บังคับกับสินค้าและบริการบางประเภทโดยกำหนดเป็นอัตราค่า (Reduced Rate) โดยนำสินค้าและบริการที่แต่เดิมอยู่ในขอบเขตของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแต่เป็นกิจการหรือสินค้าและบริการที่ไม่ถึงกับจำเป็นอย่างยิ่งในการดำรงชีพตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 5.2.1.3 เช่น สินค้าและบริการตามมาตรา 81 (1) (ค) (ข) (ฉ) (ง) (จ) (ฉ) (ค) (ค) (ด) (ท) เป็นต้น เข้ามาอยู่ในขอบเขตของอัตราค่านี้ เนื่องจากสินค้าหรือกิจการดังกล่าวนี้แม้จะไม่มี ความจำเป็นอย่างยิ่งในการดำรงชีพ แต่ก็ยังเป็นสินค้าหรือกิจการที่มีเหตุบางประการที่จำเป็นต้องมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต่ำเพื่อส่งเสริมกิจการหรืออาชีพบางประเภท และในการกำหนดประเภทสินค้าและบริการนี้รวมถึงการสินค้าและบริการอื่น ๆ ที่นอกเหนือจากที่กล่าวข้างต้นที่ควรจะถูกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราค่าด้วย

ในการกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำนั้น ควรจะกำหนดในอัตราที่ต่ำกว่าอัตรามาตรฐาน (ซึ่งในปัจจุบันราชอาณาจักรไทยใช้อัตราร้อยละ 10 แต่ในวันที่ 7 สิงหาคม พ.ศ. 2555 คณะรัฐมนตรีได้มีมติเห็นชอบให้คงจัดเก็บในอัตราร้อยละ 7) ซึ่งจะมีผลเป็นการจูงใจประชาชนที่เคยบริโภคสินค้าและบริการบางประเภทที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้ใช้จ่ายมากขึ้นอันเป็นการกระตุ้นระบบเศรษฐกิจในประเทศ

ในทางความเป็นจริง แม้ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีที่สูงก็อาจจะได้ประโยชน์จากอัตราภาษีต่ำและการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยเช่นเดียวกัน แต่ในประเด็นนี้ก็เป็นที่อยู่นอกเหนือการควบคุมของกฎหมายอันเนื่องมาจากกฎหมายไม่อาจบังคับให้ผู้ที่มีความสามารถสูงต้องลดหรือห้ามการบริโภคสินค้าและบริการประเภทที่จำเป็นในการดำรงชีพได้ ดังนั้น ในประเด็นนี้ก็เป็นที่จำเป็นต้องยอมรับผลนอกเหนือเช่นนี้ เพราะเป้าหมายของผู้วิจัยมิใช่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมในระดับที่สูงที่สุด แต่ผู้วิจัยต้องการให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีความเป็นธรรมมากกว่าที่เป็นอยู่ตามประมวลรัษฎากร

ส่วนการกำหนดประเภทของสินค้าและบริการที่จะต้องอยู่ในขอบเขตของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราสูง การยกเว้นและอัตราต่ำตามที่ผู้วิจัยได้เสนอให้มีการเปลี่ยนแปลงนั้น เป็นสิ่งที่จะต้องศึกษาโดยละเอียดต่อไปเพื่อให้สอดคล้องกับลักษณะในการดำรงชีพและวัฒนธรรมในการบริโภคของประชาชนในราชอาณาจักรไทยต่อไปซึ่งผู้วิจัยเห็นว่า ไม่ควรนำการกำหนดประเภทสินค้าและบริการของต่างประเทศมาเป็นแบบอย่างในราชอาณาจักรไทยเนื่องจากลักษณะวัฒนธรรมในการบริโภค และวิถีการดำรงชีพของผู้คนในประเทศต่าง ๆ ล้วนมีความหลากหลายและแตกต่างกัน

5.2.1.5 ผู้วิจัยเสนอว่า ควรที่จะคงให้มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้บังคับในปัจจุบันอยู่เพื่อเป็นอัตรามาตรฐาน (Standard Rate) เพื่อใช้บังคับและรองรับกับฐานภาษีที่เป็นสินค้าและบริการประเภททั่ว ๆ ไปที่มีได้อยู่ในขอบเขตของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราที่เพิ่มขึ้นอัตราภาษีอัตราต่ำและการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่ผู้วิจัยเสนอ

5.2.1.6 กำหนดขอบเขตของสิ่งที่มีลักษณะเป็นสินค้าและบริการที่ตกอยู่ภายใต้ขอบเขตของอัตราต่ำและการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเพื่อมิให้เกิดการบิดเบือนในการผลิตสินค้าและบริการของผู้ประกอบการผู้วิจัยเสนอว่าควรที่จะกำหนดประเภทของสินค้าและบริการที่มีลักษณะเป็นผลิตภัณฑ์แล้วคือผ่านขั้นกระบวนการผลิตมาแล้ว โดยไม่ควรกำหนดสิ่งที่มีลักษณะที่เป็นวัตถุดิบขั้นเริ่มต้นในกระบวนการผลิต เพื่อที่จะไม่เกิดการบิดเบือนในการเลือกใช้วัตถุดิบในการผลิตด้วยเหตุผลจากอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

5.2.2 ในการกำหนดประเภทของสินค้าและบริการที่อยู่ในกลุ่มของอัตราภาษีอัตราต่าง ๆ ทั้งอัตราฟุ่มเฟือยและอัตราค่าควรจะกำหนดไว้อย่างเฉพาะเจาะจงถึงลักษณะ คุณภาพหรือระดับของสินค้าและบริการชนิดนั้น ๆ เช่น สินค้าประเภทรถยนต์ที่กำหนดให้อยู่ในขอบเขตของอัตราภาษีอัตราสูง ก็ควรที่จะแบ่งแยกชนิดรถยนต์ว่าเป็นรถยนต์ราคาแพงหรือรถยนต์ชนิดประหยัด (Ecology Car) โดยใช้ราคาหรือขนาดของเครื่องยนต์ของสินค้าเป็นตัวชี้วัด เป็นต้น อันเป็นการคงไว้ซึ่งความมีประสิทธิภาพ อันเนื่องมาจากหากกำหนดไว้กว้าง ๆ แล้วจะเกิดข้อโต้แย้งถึงประเภทของสินค้าและบริการว่าจะต้องตกอยู่ภายใต้ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราใด อันจะก่อให้เกิดความยุ่งยากอันเป็นผลกระทบต่อความมีประสิทธิภาพ

5.2.3 เพื่อลดผลกระทบของการที่มีหลายอัตราภาษีอันจะมีผลต่อความมีประสิทธิภาพในระบบภาษี การตีความประเภทของสินค้าและบริการที่ตกอยู่ในอัตราภาษีอัตราต่าง ๆ ผู้วิจัยเสนอว่าควรจะต้องตีความโดยเคร่งครัด กล่าวคือ สินค้าบางประเภทนั้นจะต้องมีสินค้าอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับสินค้านั้น ๆ หรือเป็นสิ่งที่ต้องนำมาประกอบกันเพื่อให้กระบวนการใช้สอยสินค้าเป็นไปอย่างสมบูรณ์ เช่น โคมระย้า หรือ แชนเดอเลียร์ (Chandelier) ซึ่งเป็นโคมไฟตกแต่งที่แขวนบนเพดาน ซึ่งถือเป็นสินค้าฟุ่มเฟือย ที่ควรอยู่ในขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราสูง แต่หลอดไฟที่จะต้องใช้ประกอบกับโคมั้น อาจเกิดข้อโต้แย้งจากผู้บริโภคว่าจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราเช่นใด เป็นต้น ดังนั้นต่อปัญหาดังกล่าว ควรจะต้องตีความอย่างเคร่งครัดตามประเภทของสินค้าและบริการที่กำหนดไว้ตามกฎหมาย ดังนั้นตามตัวอย่างข้างต้นหลอดไฟจึงต้องอยู่ในขอบเขตของอัตรามาตรฐาน เพื่อลดจำนวนข้อโต้แย้งที่อาจจะเกิดขึ้นในภายหลังได้

5.2.4 ผู้วิจัยเสนอว่าในการบัญญัติกฎหมายในส่วนที่จะต้องมีการกำหนดประเภทของสินค้าและบริการที่จะตกอยู่ภายใต้ขอบเขตของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่าง ๆ ตามที่ผู้วิจัยเสนอนั้น ควรที่จะใช้ถ้อยคำที่ง่าย ครอบคลุมชัดเจนและเป็นภาษาที่บุคคลทั่วไปสามารถเข้าใจได้ง่าย เพื่อลดปัญหาของการที่จะเกิดข้อสงสัยหรือข้อโต้แย้งของผู้ที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายในเรื่องประเภทสินค้าและบริการว่าจะตกอยู่ภายใต้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราใด อันเป็นการลดผลกระทบที่อาจจะมีความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

5.2.5 ผู้วิจัยเห็นควรให้คงภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ไว้เพื่อสนับสนุนสินค้าเพื่อการส่งออก อันเป็นกิจการหลักในทางเศรษฐกิจที่ก่อให้เกิดรายได้แก่ราชอาณาจักรไทยเป็นอย่างมากและเป็นประโยชน์ในการแข่งขันในทางการค้าระหว่างประเทศ

ด

ร

บรรณานุกรม

จ

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

หนังสือ

- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2553). *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2553*. กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์.
- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2543). *การคลังว่าด้วยการจัดสรรและกระจาย*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ไกรยุทธ ธีรตยาคินันท์. (2521). *ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย*. กรุงเทพฯ: ดวงกลม.
- จรงค์ ระรวยทรง. (2533). *จากภาษีการค้าสู่ภาษีมูลค่าเพิ่ม*. กรุงเทพฯ: นิติธรรม.
- จิรศักดิ์ รอดจันทร์. (2555). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์*. กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2541). *คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 1*. กรุงเทพฯ: ที.เทรนนิ่ง เซ็นเตอร์.
- ศุภลักษณ์ ตราชูธรรม. (2550). *หลักกฎหมายภาษีอากร (The Principle of Tax Law)*. กรุงเทพฯ: สถาบัน T.Training Center.
- บุญธรรม ราชรักษ์. (2552). *ทฤษฎีภาษีอากร The Theory of Taxation*. กรุงเทพฯ: ทีทีเอ็น.
- ปรีดา นาคเนาทิม. (2531). *เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1*. กรุงเทพฯ: คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- ป๋วย อึ๊งภากรณ์. (2498). *บันทึกคำบรรยายวิชาการคลัง*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ไพจิตร โรจนวนิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ. (2541). *ภาษีสรรพากร*. กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์.
- รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์. (2516). *ทฤษฎีการภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: เคล็ดไทย.
- วิชัย โสสุวรรณจินดา. (2539). *ภาษีมูลค่าเพิ่มฉบับสมบูรณ์*. กรุงเทพฯ: ธรรมนิติ.
- วิทย์ ดันตยกุล. (2528). *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.
- ศุภลักษณ์ พินิจกุล. (2538). *คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร: ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

- สมคิด บางโม. (2555). *ภาษีอากรธุรกิจ Business Taxation* (พิมพ์ครั้งที่ 17). กรุงเทพฯ: กฎหมายธุรกิจ.
- สมชัย ฤชุพันธุ์. (2532). *ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย*. กรุงเทพฯ: กฎหมายธุรกิจ.
- อนุก เขียวถาวร. (2528). *เอกสารการสอนชุดวิชาเศรษฐศาสตร์สาธารณะ Public Economic*. บัณฑิตศึกษา สาขาวิชาเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช. นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.
- _____. (2541). *เศรษฐศาสตร์มหภาค 1*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- _____. (2547). *เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร Taxation Law* หน่วยที่ 1-7. บัณฑิตศึกษา สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช. นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.
- อรวรรณ พจนานูรัตน์. (2547). *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร Law of Taxation*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

บทความ

- กัมปนาท บุญรอด. (2555). “ข้อแตกต่าง กิจการอัตรา 0 กับกิจการที่ได้รับยกเว้น.” *สรรพากรสาส์น*, 59(8).
- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2533). “ภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้เกิดความเป็นธรรมในระบบการจัดเก็บภาษีหรือไม่.” *สรรพากรสาส์น*, 37(9).
- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2534). “บทสัมภาษณ์ศาสตราจารย์ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม อธิการบดีมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.” *สรรพากรสาส์น*, 38(1). หน้า 4.
- ไกรยุทธ ชีรตยาकिनันท์. (2533). “ผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงไม่ใช่ผู้ประกอบการ.” *สรรพากรสาส์น*, 37(6).
- จิรศักดิ์ รอดจันทร์. (2556). “คุณธรรมกับการวางแผนภาษี.” *สรรพากรสาส์น*, 60(5).
- เจริญ ธฤติमानนท์. (2533). “ปัญหาเกี่ยวกับภาษีการค้าและภาษีมูลค่าเพิ่ม.” *สรรพากรสาส์น*, 37(9).
- พล ชีรคุปต์. (2531). “ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวหรือหลายอัตรา.” *สรรพากรสาส์น*, 34(12).
- ไพจิตร โรจนวิช. (2530). “ภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย.” *สรรพากรสาส์น*, 34(9).
- รังสรรค์ ณะพรพันธุ์. (2527). “คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้.” *สรรพากรสาส์น*, 31(5).

ลาวัลย์ เขมะพันธุ์มนัส. (2530). “ประวัติสรรพากรเนื่องในโอกาสวันสถาปนากรมสรรพากรครบรอบ 72 ปี.” *สรรพากรศาสตร์*, 34(9).

_____. (2533). “ภาษีมูลค่าเพิ่ม Value Added Tax.” *สรรพากรศาสตร์*, 37(6).

_____. (2533). “ภาษีมูลค่าเพิ่มคืออะไร.” *สรรพากรศาสตร์*, 37(5).

สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์. (2548). “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร.” *ศุลกาห*, 52(3).

สาธิต รังคสิริ. (2534). “ประสบการณ์และบทเรียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศญี่ปุ่น.”

สรรพากรศาสตร์, 38(6).

สุภาวดี ธีระพานิช และ พูนพิลาศ ลีละขุวะ. (2544). “ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม 2 อัตราสำหรับประเทศไทย.” *วารสารการเงินการคลัง*, 15(48).

อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป. (2537). “ภาษีคืออะไร.” *วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์*, 22(1). กรุงเทพฯ: คณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

อุบลรัตน์ วังสุวรรณ และ กรรณิการ์ เมธาชวลิตศิลป์. (2556). “วิเคราะห์รายได้ช่วง 2 ไตรมาสแรกประจำปีงบประมาณ 2556.” *สรรพากรศาสตร์*, 60(5).

วิทยานิพนธ์

พดุมวรรธ รินทร์ธราศรี. (2551). *การนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้จัดเก็บในประเทศไทย: ศึกษากรณีความเหมาะสมและปัญหาทางกฎหมาย (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ)*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

กฎหมาย

กฎกระทรวงฉบับที่ 188 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยกรณีอื่นที่ถือว่าเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1 (8) (ซ) แห่งประมวลรัษฎากร.

ประมวลรัษฎากร.

พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อม ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 354) พ.ศ. 2542.

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 422) พ.ศ. 2547. มาตรา 3.

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดมูลค่าของฐานภาษีของ
 กิจการขนาดย่อมซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 432) พ.ศ. 2548 มาตรา 4.
 พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดกิจการเฉพาะอย่าง
 ที่เกี่ยวเนื่อง โดยตรงกับกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะให้เป็นกิจการที่ต้อง
 เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 246) พ.ศ. 2543 มาตรา 3.

สารสนเทศจากสื่ออิเล็กทรอนิกส์

กรมสรรพากร. (ม.ป.ป.). *มาตรการขยายเวลาการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม*. สืบค้นเมื่อ 10 เมษายน
 2556, จาก <http://www.thaigov.go.th/th>

กรมสรรพากร. (ม.ป.ป.). *มาตรการขยายเวลาการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม*. สืบค้นเมื่อ 14 กรกฎาคม
 2556, จาก <http://www.thaigov.go.th/th>.

สหภาพยุโรป. สืบค้นเมื่อ 30 กรกฎาคม 2556, จาก <http://www.dnp.go.th/pkeu/EU/eu.htm>.

อัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา ธนาคารแห่งประเทศไทย. สืบค้นเมื่อ 2 สิงหาคม พ.ศ. 2556. จาก
[http://www.bot.or.th/Thai/Statistics/FinancialMarkets/ExchangeRate/_layouts/Applic
 ation/ExchangeRate/ExchangeRate.aspx](http://www.bot.or.th/Thai/Statistics/FinancialMarkets/ExchangeRate/_layouts/Application/ExchangeRate/ExchangeRate.aspx).

อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ธนาคารกรุงเทพ. สืบค้นเมื่อ 31 กรกฎาคม พ.ศ. 2556. จาก
[http://www.bangkokbank.com/BangkokBankThai/PersonalBanking/DailyBanking/Cu
 rrencyExchange/FXRates/Pages/default.aspx](http://www.bangkokbank.com/BangkokBankThai/PersonalBanking/DailyBanking/CurrencyExchange/FXRates/Pages/default.aspx).

เอกสารประกอบการเรียนการสอนรายวิชา สังคมศึกษา ศาสนา และวัฒนธรรม รหัส. สืบค้นเมื่อ
 9 เมษายน 2556, จาก http://megaclever.blogspot.com/2008/07/blog-post_4097.html.

เอกสารอื่นๆ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2122/2554.

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2219/2543.

จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. (2554). *บันทึกคำบรรยายวิชากฎหมายอากรชั้นสูง*. ระดับชั้นปริญญาโท
 คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์.

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 1) เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการนำสินค้าไปใช้เพื่อการประกอบกิจการของตนเองโดยตรง ตามมาตรา 77/1 (8) (ง) แห่งประมวลรัษฎากร.

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 105) เรื่อง กำหนดประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขกรณีการให้บริการที่ กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศ ตาม มาตรา 80/1 (2) แห่งประมวลรัษฎากร.

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 2) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการใช้บริการหรือการนำสินค้าไปใช้เพื่อประกอบกิจการของตนเองโดยตรง ตามมาตรา 77/1 (10) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร.

ปรีดี บุญยัง. (2533). *ภาษีมูลค่าเพิ่มกับความมั่นคงทางเศรษฐกิจ*. รายงานการวิจัย วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร รุ่นที่ 3 ประจำปีการศึกษา 2533-2534.

สมชัย ฤชุพันธุ์. (2538). *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร*. เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง.

หนังสือกรมสรรพากรที่ กค.0811/ พ.633.

ภาษาต่างประเทศ

BOOKS

Christopher Nobes and Simon James. (1992). *The Economic of Taxation* (4th ed). Prentice Hall International (UK) LTD.

_____. (2000). *The Economic of Taxation*. Prentice Hall International (UK) LTD.

Carls Shoup. (1968). *Sales Tax: France Tax protests and appeals*. NY: Columbia Univers-Press.

David Williams and Geoffrey Morse. (1985). *Introduction to Revenue Law* Third Edition. UK: Sweet&Maxwell.

Dora Hancock. (1995). *Taxation Policy & Practice 1995/1996 edition*. UK: Chapman & Hall.

Francis Lefebvre. (1992). *France: Legal and Tax Guide*. Kluwer Law and Taxation Publishers (USA).

Geoffrey Morse , David Williams and David Salter. (1996). *Davies: Principles of Tax Law* Second Edition. UK: Sweet & Maxwell.

Kath Nightingale. (2001). *Taxation: Theory and Practice 2000/2001 Edition*. UK: Pearson Education Limited.

Peter Rowes. (1992). *Taxation: Incorporating the Finance Acts 1992*. UK: DP Publications LTD.

Walter van der Corput and Fabio Annacondia. (2009). *EU VAT Compass 2009/2010*. NL: IBFD.

LAW

Value Added Tax Act 1994.

ELECTRONIC SOURCES

2013 European Union EU VAT rates. Retrieved July 30, 2013, from <http://www.vatlive.com/vat-rates/european-vat-rates/eu-vat-rates/>

Finance VAT. Retrieved July 31, 2013, from <http://www.calresult.com/finance/VAT.html>

France – Proposed VAT rate changes for 2014. Retrieved July 30, 2013, from <http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/taxnewsflash/pages/france-proposed-vat-changs-2014.aspx>

France: VAT Essential. Retrieved July 29, 2013, from <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/vat-gst-essentials/pages/france.aspx#1>

Rduced rate Vat on fuel and power used for charity non-business use. Retrieved July 24, 2013, from <http://www.hmrc.gov.uk/charities/vat/fuel-power.htm>

VAT rates for goods and service. Retrieved July 24, 2013, from <https://www.gov.uk/vat-rates>

Who needs to register for VAT?. Retrieved July 23, 2013, from <http://taxaid.org.uk/info/vat/who-needs-to-register-for-vat>

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ นามสกุล

นายทวีศักดิ์ คำคลองตัน

วุฒิการศึกษา

พ.ศ. 2551 นิติศาสตรบัณฑิต

มหาวิทยาลัยรามคำแหง

พ.ศ. 2553 เนติบัณฑิตไทย สมัยที่ 63

ตำแหน่งและสถานที่ทำงานปัจจุบัน

สำนักงานทนายความ เลขที่ 22/16 หมู่ 3 ตำบลคลอง
มะเดื่อ อำเภอกระทุ่มแบน จังหวัดสมุทรสาคร 74110