

ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ :  
ศึกษากรณีการซื้อขายสินค้าที่มีรูปร่างผ่านทางอินเทอร์เน็ตของ  
ผู้ประกอบการจดทะเบียนภายในราชอาณาจักร

วิชุดา นาราทรพย์

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต  
สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปริธีดี พนมยงค์  
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์  
พ.ศ. 2558

**Practical Problems on Value Added Tax Levied on E-Commerce:  
A Case Study on Sale of Goods via Internet Operated by Business  
Enterprises Established in The Kingdom of Thailand**



**Wichuda Narasap**

**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**

**2015**

หัวข้อวิทยานิพนธ์	ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์: ศึกษากรณีการซื้อขายสินค้าที่มีรูปร่างผ่านทางอินเทอร์เน็ตของผู้ประกอบการจดทะเบียนภายในราชอาณาจักร
ชื่อผู้เขียน	วิหุตา นาราทรพย์
อาจารย์ที่ปรึกษา	รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์
สาขาวิชา	นิติศาสตร์
ปีการศึกษา	2557

### บทคัดย่อ

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่ง que รัฐจัดเก็บจากการขายสินค้าและบริการ รวมถึงการนำเข้าสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร เว้นแต่จะเข้าเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดให้เป็นกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น หากการขายสินค้าผ่านช่องทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการหรือผู้ขายก็มีหน้าที่ที่จะต้องจดทะเบียนและเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ปัจจุบันยังมีผู้ประกอบการซึ่งขายสินค้าผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อยู่อีกเป็นจำนวนมากที่ไม่มีความรู้ความเข้าใจในบทบาทหน้าที่ของตน ที่จะต้องเสียภาษีอย่างถูกต้อง

จากการศึกษาผู้วิจัยเห็นว่าสาเหตุส่วนหนึ่งเกิดจากบทบัญญัติกฎหมายตามประมวลรัษฎากรนั้นยังบัญญัติไว้ไม่ครอบคลุมหรือไม่ชัดเจน ทำให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อีกเป็นจำนวนมากไม่ได้เข้าสู่ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างถูกต้อง จึงก่อให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันในเรื่องของราคาสินค้าซึ่งมาจากแหล่งที่มาที่แตกต่างกัน ระหว่างการซื้อขายสินค้าตามร้านค้าทั่วไปกับการซื้อขายสินค้าผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ กล่าวคือการซื้อขายสินค้าผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จะมีราคาต่ำกว่าเนื่องจากไม่ได้คิดคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มรวมอยู่ด้วย ซึ่งขัดกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี อีกทั้งวิธีปฏิบัติในระบบการจัดเก็บภาษีอากรยังเป็นไปอย่างไม่มีประสิทธิภาพ กล่าวคือ ยังไม่อำนวยความสะดวก หรือความรวดเร็วให้กับผู้เสียภาษี และในแง่ของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรก็ยังไม่มีการตรวจสอบการหนีภาษีได้อย่างเป็นระบบ ซึ่งขัดกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี นอกจากนี้ เมื่อระบบการจัดเก็บภาษีไร้ซึ่งประสิทธิภาพ ย่อมก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีเพิ่มขึ้น จึงขัดกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจอีกด้วย

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงขอเสนอแนะให้มีการปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรในเรื่องของคำนิยามเพื่อให้เกิดความชัดเจนแน่นอน โดยให้บัญญัติครอบคลุมไปถึงผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ หรือการขายสินค้าผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ รวมถึงปรับเปลี่ยนวิธีการจัดเก็บภาษีหรือวิธีการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ให้มีการการนำเอาเทคโนโลยีใหม่ๆเข้ามาอำนวยความสะดวกให้เกิดประโยชน์สูงสุด โดยแก้ไขบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรในเรื่องแนววิธีปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ทั้งในเรื่องการจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์และมีเลขทะเบียนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในการอ้างอิงทุกครั้งที่มีการซื้อขาย รวมถึงให้มีการออกใบกำกับภาษีอย่างเต็มรูปแบบผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ได้ นอกจากนี้ให้มีการจัดตั้งหน่วยงานย่อยภายในกรมสรรพากร เพื่อให้การกระจายข้อมูลข่าวสารเป็นไปอย่างครอบคลุมและทั่วถึง และมีวิธีการตรวจสอบการหนีภาษีจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อย่างเป็นระบบระเบียบ ผู้วิจัยเห็นว่าข้อเสนอแนะดังกล่าวจะเป็นแนวทางในการทำให้ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

Thesis Title                    Practical Problems on Value Added Tax Levied on E-Commerce:  
A Case Study on Sale of Goods via Internet Operated by Business  
Enterprises Established in The Kingdom of Thailand

Author                            Wichuda Narasap

Thesis Advisor                Associate Professor Jirasak Rodjun, Ph.D.

Department                    Law

Academic Year                2014

### **ABSTRACT**

Value added tax is an indirect tax collected from VAT registrants regarding to the sale of goods and provision of services, including imported goods. All business persons have to pay the value added tax unless the law provided that their business is exempted from VAT. Therefore, if value added tax payment is required for e-commerce goods and services by law, the business enterprises selling the goods or providing the services must register the business and pay the value added tax accordingly. Currently, there are a number of e-commerce entrepreneurs who do not have sufficient knowledge and understanding about their responsibilities to pay tax.

According to the results of this study, the author has found that the lack of sufficient knowledge is partially caused by the fact that legislation under the Revenue Code is vague and unclear. As a result, a large number of e-commerce entrepreneurs have not been registered in the VAT collection system, leading to the inequality of prices of products from different suppliers, namely actual stores and online platforms. In this case, the prices of goods sold on the Internet are lower than the prices of the same goods sold on other platforms because VAT has not been charged and this goes against the principles of tax justice. Another problem is the inefficient tax collection system as the taxpayers have found it inconvenient and time-consuming. In addition, the tax authorities are still unable to systematically investigate tax evasion, thereby violating the principles of efficient taxation. Besides, when the tax collection system is ineffective, there will be probability distortion in decisions concerning the economic activities of taxpayers and this contradicts the principles of economic efficiency.

Therefore, the author has given some suggestions for improving the legislation under the Revenue Code with regard to the definitions that need to be made clearer and to include e-commerce entrepreneurs or e-commerce business. In addition, the tax collection procedures should be improved and they should be consistent with the Revenue Code. New technology should be utilized to its full potential to deliver convenience to taxpayers. There should be the legislation amendment under the Revenue Code regarding the procedures for collecting the value added tax from e-commerce, including e-commerce business registration, registered numbers of e-commerce enterprises for purchasing references and online issue of tax invoice. Moreover, a new public relations unit of the Revenue Department should be established to disseminate news and information to the public. There should be a systematic examination of tax evasion of e-commerce. The analytical finding found that the above suggestions can be used as practical guidelines for improving the VAT collection system for e-commerce in the future.

## กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จได้ด้วยความเมตตาของ รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ที่ท่านได้ให้โอกาสและกรุณาเสวยเวลาอันมีค่ายิ่งรับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์นี้ให้กับ ผู้วิจัย ทั้งท่านยังคอยให้ความรู้ คำแนะนำ ตลอดจนคำสอนต่าง ๆ คอยให้ข้อคิดและกำลังใจในยามที่ผู้วิจัยท้อถอย ท่านคอยผลักดันจนกระทั่งผู้วิจัยสามารถสร้างสรรค์ผลงานวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ให้สำเร็จลุล่วงได้ ผู้วิจัยจึงขอกราบขอบพระคุณท่านในความเมตตากรุณาที่มีให้แก่ผู้วิจัยเสมอมา

ในการนี้ ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณ ศาสตราจารย์ ดร.ธีระ ศรีธรรมรักษ์ ที่ท่านให้โอกาสและได้เสวยเวลาอันมีค่ายิ่งกรุณาได้รับเป็นประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ของผู้วิจัย พร้อมทั้งให้คำแนะนำต่าง ๆ อันเป็นประโยชน์ต่อการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณ รองศาสตราจารย์ ดร.ลาวัณย์ ถนัดศิลป์กุล ที่ท่านได้ให้ความกรุณาเสวยเวลาอันมีค่ายิ่งมาเป็นกรรมการวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ของผู้วิจัย ทั้งยังให้ความรู้ คำแนะนำในการค้นคว้าข้อมูล และวิธีการสร้างสรรค์ผลงานวิชาการให้มีความถูกต้องสมบูรณ์

ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณท่านรองศาสตราจารย์พนิจ ทิพย์มณี ที่ท่านได้ให้ความกรุณาเสวยเวลาอันมีค่ายิ่งมาเป็นกรรมการวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ของผู้วิจัย และได้ให้ข้อชี้แนะ ข้อห่วงใย ตลอดจนให้แนวความคิดในแง่มุมต่าง ๆ ทำให้วิทยานิพนธ์นี้สำเร็จลุล่วงได้อย่างดี

ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณบิดา มารดา ครูบาอาจารย์ ญาติพี่น้อง หัวหน้างาน ที่มีพระคุณอย่างสูงคอยให้โอกาส ให้ข้อคิดคำแนะนำที่ดีในการดำเนินชีวิต และคอยสนับสนุนผู้วิจัยในทุก ๆ ด้าน ขอขอบคุณ นางสาวภัทรภร เปี่ยมทองคำ (พี่หน้อย) ที่ได้ให้คำปรึกษาคำแนะนำมาโดยตลอด ขอขอบคุณ นายยศ บุญบานเย็น (พี่ยศ) และนางสาวบุศกร เรือศรีจันทร์ (น้องปุก) ที่ร่วมทำวิทยานิพนธ์ไปพร้อมกัน คอยช่วยเหลือและเป็นกำลังใจซึ่งกันและกันจนงานวิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วง และขอขอบคุณพี่ ๆ น้อง ๆ เพื่อน ๆ ที่รักทุกท่านที่ให้คำปรึกษาและคอยเป็นกำลังใจให้ผู้วิจัยตลอดมา

หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ก่อให้เกิดประโยชน์ทางการศึกษาหรือในทางปฏิบัติได้ ผู้วิจัยขอขอบเป็นกตเวทิตาแต่ บิดามารดา ครูบาอาจารย์ และผู้มีพระคุณทุกท่านดังที่ได้กล่าวมาแล้ว แต่หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีข้อบกพร่องหรือผิดพลาดประการใด ผู้วิจัยขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

วิชุดา นาราทรพย์

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย .....	๗
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ .....	๖
กิตติกรรมประกาศ.....	๗
บทที่	
1. บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	4
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	5
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	5
1.5 วิธีดำเนินการศึกษา .....	6
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	6
2. แนวความคิด ทฤษฎี วิวัฒนาการ หลักการจัดเก็บภาษีอากร หลักการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มและการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ .....	7
2.1 แนวความคิด ทฤษฎี และวิวัฒนาการ ในการจัดเก็บภาษีอากร.....	7
2.2 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี.....	19
2.3 หลักการและแนวความคิดของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม .....	34
2.4 แนวคิดเกี่ยวกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ .....	44
2.5 หลักการเบื้องต้นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์.....	52
3. หลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ตาม กฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ .....	54
3.1 หลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ตามประมวลรัษฎากรในราชอาณาจักรไทย .....	54
3.2 หลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ตามกฎหมายต่างประเทศ.....	78



สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
4. วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ .....	102
4.1 วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต่อ หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการจ่ายและ เปรียบเทียบกับของสหภาพยุโรป และของสหราชอาณาจักร .....	103
4.2 วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต่อ หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี และเปรียบเทียบกับของ สหภาพยุโรป และของสหราชอาณาจักร .....	110
4.3 วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต่อ หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ และเปรียบเทียบกับของ สหภาพยุโรป .....	114
4.4 วิเคราะห์ปัญหาเรื่องการออกไปกำกับภาษีจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และ เปรียบเทียบกับแนวทางการออกไปกำกับภาษีของสาธารณรัฐฝรั่งเศส .....	116
5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	120
5.1 บทสรุป.....	120
5.2 ข้อเสนอแนะ .....	125
บรรณานุกรม .....	128
ประวัติผู้เขียน .....	134

# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภาษีคือ เงินที่รัฐบังคับจัดเก็บจากประชาชน โดยที่ประชาชนมิได้รับสิ่งใดตอบแทน โดยตรงจากรัฐ แต่จะได้รับการตอบแทนทางอ้อม โดยรัฐจะจัดในรูปแบบของการบริการสาธารณะ หรือสิ่งสาธารณูปโภคต่าง ๆ โดยปัจจุบัน ราชอาณาจักรไทยได้มีการจัดเก็บภาษีอากร 2 ลักษณะคือ ภาษีทางตรงคือ ภาษีซึ่งถูกประเมินและถูกจัดเก็บจากบุคคลซึ่งกฎหมายประสงค์จะให้แบกรับภาระ ภาษีดังกล่าวเช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และ ภาษีทางอ้อม คือ ภาษีซึ่งจัดเก็บจากผู้เสียภาษีโดยมีจุดมุ่งหมายว่าภาษีนั้นควรที่จะถูกส่งต่อหรือผลักภาระไปให้ผู้อื่นได้ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นต้น<sup>1</sup>

แต่เดิมประเทศไทยได้ใช้ระบบภาษีการค้าในการจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภคตั้งแต่ พ.ศ. 2475 แต่เนื่องจากภาษีการค้าเป็นภาษีที่เป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาการผลิตและการส่งออก และก่อให้เกิดการบิดเบือนทางเศรษฐกิจหลายประการ<sup>2</sup> ในปี พ.ศ. 2530 จึงได้เริ่มมีแนวคิดที่จะให้นำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับแทนภาษีการค้า เพราะเล็งเห็นว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นสามารถขจัดความซ้ำซ้อนของภาระภาษีซึ่งอยู่ในภาษีการค้าลงได้ ดังนั้น ในปี พ.ศ. 2531 ทางรัฐบาลจึงได้นำร่างกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มเสนอขออนุมัติต่อรัฐสภา และได้นำออกบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2535 เป็นต้นมาจนถึงปัจจุบัน<sup>3</sup>

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่งซึ่งรัฐจัดเก็บจากการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้า คำว่า “สินค้า” นั้นตามประมวลรัษฎากรมาตรา 77/1(9) ได้ให้คำจำกัดความไว้ว่า “สินค้า หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ ไม่ว่าจะมิใช่เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใด ๆ และยังหมายความรวมถึงของทุกชนิดที่นำเข้าด้วย” ดังนั้น สิ่งที่จะถือเป็นสินค้าจะต้องมีองค์ประกอบ สองประการ คือ ประการแรก ต้องเป็นทรัพย์สิน

<sup>1</sup> จาก ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 25), โดย จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2555, กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

<sup>2</sup> จาก ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย (น. 11), โดย สมชัย ฤชุพันธุ์, 2532, กรุงเทพฯ: กฎหมายธุรกิจ.

<sup>3</sup> จาก ภาษีอากรธุรกิจ Business Taxation (น. 250), โดย สมคิด บางโม, 2555, กรุงเทพฯ: กฎหมายธุรกิจ

ที่มีรูปร่างหรือไม่มีรูปร่าง และประการที่สองคือ สิ่งของนั้นจะต้องมีราคาประเมินมูลค่าได้และมีการครอบครองซึ่งจะทำให้มีการขายได้<sup>4</sup>

ปัจจุบันราชอาณาจักรไทยได้กำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ 2 อัตรา ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และมาตรา 80/1 กล่าวคือ

1. อัตราร้อยละ 10 ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และได้มีการตราพระราชกฤษฎีกาโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 80 วรรค 2 โดยลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเหลือร้อยละ 6.3 และเมื่อรวมกับภาษีท้องถิ่นอีกร้อยละ 0.7 จะเท่ากับร้อยละ 7 แต่การลดนี้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2542 ถึงวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2555<sup>5</sup> แต่เมื่อวันที่ 7 สิงหาคม พ.ศ. 2555 คณะรัฐมนตรีได้มีมติเห็นชอบตามข้อเสนอของกระทรวงการคลังเกี่ยวกับมาตรการขยายเวลาการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจากอัตราร้อยละ 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 ต่อมาในวันที่ 17 กรกฎาคม 2557 คณะรักษาความสงบแห่งชาติ (คสช.) ได้ออกประกาศฉบับที่ 92/2557 เรื่องการลดอัตราภาษีมูลค่า โดยให้ยกเลิกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มฉบับที่ 549 พ.ศ. 2555 และได้ขยายระยะเวลาในการจัดเก็บอัตราร้อยละ 7 ต่อไปโดยมีกำหนดระยะเวลาตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2557 ถึง 30 กันยายน พ.ศ. 2558 เพื่อกระตุ้นให้มีการขยายตัวในด้านกำลังซื้อของประชาชน ในด้านการใช้จ่ายและการลงทุนของภาคเอกชน ซึ่งมีส่วนสำคัญต่อการฟื้นตัวทางเศรษฐกิจของประเทศ<sup>6</sup>

2. อัตราร้อยละ 0 ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 80/1 เพื่อใช้จัดเก็บจากการขายสินค้าและการให้บริการบางประเภท รวมทั้งเป็นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่กฎหมายกำหนดไว้โดยมีวัตถุประสงค์เป็นการส่งเสริมการส่งออกสินค้า ให้สามารถส่งออกได้ในราคาที่ปลอดจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างแท้จริง<sup>7</sup>

<sup>4</sup> จาก ภาษีมูลค่าเพิ่มฉบับสมบูรณ์ (น. 21), โดย วิชัย โธสุวรรณจินดา, 2539 , กรุงเทพฯ: ดีไลท์.

<sup>5</sup> จาก คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร (น. 627), โดย ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2555, กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.

<sup>6</sup> สำนักวิชาการแผนภาษี กรมสรรพากรกระทรวงการคลัง. (ม.ป.ป.). มาตรการขยายเวลาการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม. สืบค้น 10 เมษายน 2556, จาก <http://www.thaigov.go.th/th>

<sup>7</sup> จาก ข้อแตกต่าง กิจการอัตรา 0 กับกิจการที่ได้รับยกเว้น (น. 27-28), โดย กัมปนาท บุญรอด, 2555, สรรพากรสาส์น กรมสรรพากร, 59(8).

จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร จะกำหนดให้มีการจัดเก็บจากการขายสินค้าและบริการ รวมถึงการนำเข้าสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร เว้นแต่จะเข้าเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดให้เป็นกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น หากการขายสินค้าผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการหรือผู้ขายก็มีหน้าที่จะต้องจดทะเบียนและเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

สหภาพยุโรป (European Commission) ได้ให้คำนิยามของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ว่า หมายถึง การประกอบกิจกรรมเชิงพาณิชย์ในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ที่อาศัยการประมวลผลการส่งผ่านข้อมูล ทั้งตัวอักษร เสียง และภาพเคลื่อนไหวทางอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งหมายความรวมถึง การค้าขายสินค้าและบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ การจัดส่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ การโอนเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ การซื้อขายหุ้นทางอิเล็กทรอนิกส์ การบริการหลังการขายผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ต และกิจกรรมที่เกิดขึ้นใหม่ เช่น ห้างสรรพสินค้าเสมือน (E Shop, E Mall) เป็นต้น<sup>8</sup>

จากคำนิยามของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ของสหภาพยุโรป จึงถือได้ว่า การขายสินค้าออนไลน์ผ่านช่องทางอินเทอร์เน็ต ถือเป็นส่วนหนึ่งในรูปแบบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันพบว่าการขายสินค้าและบริการในรูปแบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ซึ่งกำลังเป็นที่นิยมอย่างแพร่หลายและมีแนวโน้มที่จะได้รับความนิยมเพิ่มขึ้นต่อไปในอนาคต ผู้ขายมักจะหลีกเลี่ยงการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยงดเว้นการเรียกเก็บจากผู้ซื้อ ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาหลายประการ ดังนี้

1) ทำให้ราคาสินค้าจากการซื้อขายสินค้าทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีราคาต่ำกว่าการซื้อขายสินค้าจากร้านค้าทั่วไปที่มีที่ตั้งเป็นหลักแหล่ง ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ซึ่งมีหลักการว่า ความเป็นธรรมในระบบภาษี จะต้องพิจารณาทั้งความเป็นธรรมในแนวตั้งและความเป็นธรรมในแนวนอน กล่าวคือผู้มีความสามารถในการเสียภาษีที่สูงควรถูกจัดเก็บภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่สูง ผู้มีความสามารถในการเสียภาษีที่ต่ำควรถูกจัดเก็บภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่ต่ำหรือไม่ควรเก็บเลย และบุคคลที่มีฐานะอย่างเดียวกัน รัฐก็ควรปฏิบัติต่อบุคคลเหล่านั้นเป็นอย่างเดียวกันด้วย<sup>9</sup>

2) ก่อให้เกิดแรงจูงใจในการหนีภาษี กล่าวคือ การซื้อสินค้าชนิดและประเภทเดียวกัน แต่ผู้ซื้อสามารถเลือกซื้อสินค้าผ่านช่องทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เพื่อให้ได้สินค้าในราคาที่ต่ำกว่าและไม่ต้องรับภาระการจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างไม่มีประสิทธิภาพ

<sup>8</sup> จาก “พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เครื่องมือการค้าสหประชาชาติใหม่,” โดย รองผู้อำนวยการ โครงการปริญญาโททางการเงิน มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2543, *สรรพากรศาสตร์ กรมสรรพากร*, 47(6), น. 9.

<sup>9</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 22-23). เล่มเดิม.

3) เมื่อรัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้ จะส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ การขายสินค้าจากแหล่งที่มาที่แตกต่างกัน แหล่งหนึ่งมีการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่อีกแหล่งไม่มีการเรียกเก็บและไม่สามารถตรวจสอบได้ ย่อมส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจในการลงทุนของผู้ประกอบการ หรือผู้ขาย

4) การประกอบกิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มีผู้ประกอบการรายย่อยรวมอยู่ด้วย เป็นจำนวนมาก ก่อให้เกิดการกระตุ้นการเคลื่อนไหวหมุนเวียนของเงินภายในประเทศ การเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากกิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ยังควรใช้อัตราภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 80 และมาตรา 80/1 หรือไม่

5) กิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ซึ่งกำลังได้รับความนิยม แต่รัฐกลับสูญเสียรายได้ จำนวนมหาศาล โดยไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จากการซื้อขายสินค้าในรูปแบบดังกล่าวได้ ซึ่งขัดกับวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีของรัฐ สาเหตุส่วนหนึ่งเพราะยังมีผู้ประกอบการอยู่เป็นจำนวนมากที่ไม่เข้าใจถึงหน้าที่ของตนในการเสียภาษีให้กับรัฐ ปัญหาการกระจายข้อมูลข่าวสาร และการติดต่อประสานงาน กับหน่วยงานที่รับผิดชอบนั้นยังไม่ครอบคลุมได้ทั่วถึงเพียงพอ

6) ปัญหาการออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อ เนื่องจากผู้ซื้อเป็นผู้รับภาระในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น ผู้ประกอบการหรือผู้ขายมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อ ปัญหาที่ว่า การซื้อขายผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ จะสามารถออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อด้วยวิธีการหรือรูปแบบใดจึงจะเหมาะสม

จากปัญหากรณีที่รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ กล่าวคือ จากการซื้อขายสินค้าที่มีรูปร่างผ่านทางอินเทอร์เน็ตภายในราชอาณาจักรได้ จึงมีความจำเป็นที่จะต้องศึกษา วิเคราะห์ วิจัย ถึงสาเหตุ และหาแนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าว โดยเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของต่างประเทศ และหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีเพื่อนำมาเป็นแนวทางในการปรับใช้กับประเทศไทยต่อไป

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

1. เพื่อศึกษา แนวความคิด ทฤษฎี วิวัฒนาการ หลักการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

2. เพื่อศึกษาหลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและหลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ตามกฎหมายไทยเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ

3. เพื่อวิเคราะห์ปัญหาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

4. เพื่อเสนอแนะแนวทางในการออกกฎหมายเฉพาะและแนววิธีปฏิบัติเฉพาะเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

### 1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย

ผู้ประกอบการจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ทำการซื้อขายสินค้าที่มีรูปร่างผ่านช่องทางอินเทอร์เน็ตโดยส่วนใหญ่มักหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่งผลให้สินค้าที่ซื้อขายผ่านช่องทางดังกล่าวอาจมีราคาต้นทุนที่ต่ำกว่าเนื่องจากการหนีภาษี อีกทั้งปัญหาในเรื่องการตรวจสอบและจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ย่อมก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมขัดกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี และหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจอีกด้วย ดังนั้นจึงจำเป็นต้องมีบทบัญญัติกฎหมายและแนววิธีปฏิบัติเฉพาะกับกิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ตลอดจนจัดตั้งหน่วยงานย่อยภายในกรมสรรพากรเพื่อรับผิดชอบ มีหน้าที่ให้ข้อมูลและคำแนะนำแก่ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อย่างครอบคลุมและทั่วถึง เพื่อส่งเสริมให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เข้าสู่ระบบภาษี และทำให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ส่งผลให้รัฐได้รับรายได้จากการจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย

### 1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งที่จะศึกษาถึงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอันเป็นภาษีทางอ้อมโดยเริ่มจากศึกษาแนวคิด ทฤษฎีหลักการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม อีกทั้งศึกษาแนวความคิดในการริเริ่มที่จะจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และวิธีปฏิบัติสำหรับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เฉพาะกรณีจากการซื้อขายสินค้าที่มีรูปร่างผ่านทางอินเทอร์เน็ตของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเกิดขึ้นภายในราชอาณาจักร จากนั้นจึงศึกษาวิเคราะห์ถึงปัญหาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี โดยเฉพาะหลักความเป็นธรรม หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี และหลักความมีประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจ เปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

### 1.5 วิธีดำเนินการศึกษาวิจัย

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นการศึกษาข้อมูลโดยวิธีวิจัยเอกสาร (Documentary Research) กล่าวคือ เป็นการศึกษาโดยการค้นคว้าและวิเคราะห์ข้อมูลจากหนังสือ บทบัญญัติของกฎหมาย วิทยานิพนธ์ บทความ วารสาร เอกสารต่างๆ รวมถึงสื่ออิเล็กทรอนิกส์ทั้งที่เป็นภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ เพื่อนำมาศึกษาวิเคราะห์หาข้อสรุปเป็นแนวทางในการแก้ปัญหา

### 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย

1. ทำให้ทราบถึงแนวคิด ทฤษฎี วิวัฒนาการ หลักการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
2. ทำให้ทราบถึงหลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและหลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ตามกฎหมายไทยเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ
3. ทำให้ทราบถึงปัญหาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์
4. ทำให้ทราบถึงแนวทางในการออกกฎหมายเฉพาะและแนววิธีปฏิบัติเฉพาะเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

## บทที่ 2

### แนวความคิด ทฤษฎี วิวัฒนาการ หลักการจัดเก็บภาษีอากร หลักการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มและการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ตามที่คุณวิจัยได้กล่าวไว้ในบทที่ 1 ว่า ภาษีอากร คือ เงินที่รัฐบังคับจัดเก็บจากประชาชน โดยที่ประชาชนมิได้รับสิ่งใดตอบแทนโดยตรงจากรัฐ แต่จะได้รับการตอบแทนทางอ้อม โดยรัฐจะจัดในรูปแบบของการบริการสาธารณะ หรือสิ่งสาธารณูปโภคต่าง ๆ เช่น การรักษาพยาบาล การศึกษา เป็นต้น ในบทนี้ผู้วิจัยจะนำเสนอแนวความคิด ทฤษฎีและหลักการในการจัดเก็บภาษีอากร หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เพื่อจะได้ศึกษาและทำความเข้าใจในระบบการจัดเก็บภาษีอากร และภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ รวมถึงวิเคราะห์ปัญหาจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ว่าจะมีวิธีปฏิบัติอย่างไรเพื่อให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยผู้วิจัยจะได้นำไปใช้ในการวิเคราะห์ในบทที่ 4 ต่อไป

#### 2.1 แนวความคิด ทฤษฎี และวิวัฒนาการในการจัดเก็บภาษีอากร

##### 2.1.1 แนวคิดและวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี

ภาษีมี่ลักษณะเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะที่ประชาชนต่างคนต้องรับผิดชอบตามสัดส่วนของตนและอยู่ในรูปแบบของเงินตรา โดยรัฐเป็นผู้ใช้อำนาจในการบังคับจัดเก็บ จำนวนภาษีที่ประชาชนผู้เสียภาษีต้องรับภาระนั้นจะเป็นไปตามสัดส่วนของความสามารถในการชำระภาษีของแต่ละบุคคล ซึ่งอาจพิจารณาจากรายได้ รายจ่าย และทรัพย์สินของแต่ละบุคคล โดยวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีนั่นก็เพื่อนำเงินตราดังกล่าวไปใช้เพื่อให้เกิดประโยชน์ต่อส่วนรวมในรูปแบบสาธารณะ<sup>1</sup> นอกจากนั้น ในปัจจุบันรัฐบาลยังใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือสำคัญในการกระจายรายได้ ส่งเสริมความเจริญเติบโตด้านธุรกิจการค้า รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ช่วยควบคุมการบริโภคของประชาชน หรือเพื่อสนองนโยบายบางประการของรัฐบาล เช่น

---

<sup>1</sup> จาก คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร (น. 17) โดย ศุภลักษณ์ พินิจภูวนล, 2542, กรุงเทพฯ: วิทยุชน.



การศึกษา การสวัสดิการสังคม หรือนโยบายประชารัฐ<sup>2</sup> ดังจะเห็นได้จาก การที่รัฐบาลออกกฎหมาย โดยกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มให้ลดลง โดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรก็เพื่อที่จะส่งเสริม การบริโภคของประชาชน และเพื่อเป็นการกระตุ้นเศรษฐกิจภายในประเทศ เป็นต้น

### 2.1.2 ความหมายของภาษีอากร

ความหมายของภาษีอากรอาจแบ่งได้ตามแนวความคิดในแต่ละยุคสมัย ขึ้นอยู่กับ บทบาท และหน้าที่ของรัฐบาลในการจัดการบริหารประเทศของยุคสมัยนั้น ๆ โดยอาจแบ่งออกได้ เป็น 2 แนวความคิด กล่าวคือ แนวความคิดดั้งเดิม และแนวความคิดสมัยใหม่

#### 2.1.2.1 แนวความคิดดั้งเดิม

การจัดเก็บภาษีนั้นมีมาตั้งแต่ในสมัยจักรวรรดิโรมัน ในยุคสมัยจักรวรรดิโรมันนี้ ภาษีเป็นเครื่องมือที่แสดงถึงอำนาจของรัฐ และถูกกำหนดขึ้นโดยอำนาจส่วนกลาง เพื่อให้ ครอบคลุมและนำไปใช้ป็นรายจ่ายต่าง ๆ ของรัฐ ซึ่งมีจุดมุ่งหมายหลัก 2 ประการ คือ การดำเนินงานขององค์กรต่าง ๆ ของรัฐ และเพื่อการป้องกันจักรวรรดิโรมัน ในยุคสมัยนั้น ประชาชนทุกคนจะมีความเท่าเทียมทางภาษี โดยจะถูกจัดเก็บภาษีตามอัตราส่วนแห่งทรัพย์สิน ของตน<sup>3</sup>

ต่อมาในสมัยศตวรรษที่ 13 กษัตริย์เริ่มมีอำนาจแผ่ขยายวงกว้างออกไปมากขึ้น ทำให้รายจ่ายของกษัตริย์ก็มีมากขึ้นตามไปด้วยและทำให้มีรายรับไม่เพียงพอกับรายจ่าย แต่กษัตริย์ ยังไม่มีอำนาจที่จะบังคับให้บรรดาขุนนางทั้งหลายส่งส่วยให้แก่ตนได้ ดังนั้นภาษีในยุคนี้จึงอยู่ใน รูปของเงินที่บรรดาขุนนางบริจาคให้แก่กษัตริย์ของตน จนกระทั่งต่อมาในศตวรรษที่ 14 การขอ บริจาคดังกล่าวเริ่มมีมากขึ้นเรื่อย ๆ จนเกิดความไม่พอใจแก่บรรดาขุนนาง และประชาชนทั้งหลาย ก่อให้เกิดปัญหาขึ้น ส่งผลให้ต่อมาได้กลายเป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดหลักความยินยอมของประชาชน ในการเสียภาษี<sup>4</sup>

ในช่วงศตวรรษที่ 18 และ 19 ได้มีแนวความคิดว่า ภาษีเป็นสิ่งที่ประชาชนเสียให้แก่รัฐ เพื่อแลกเปลี่ยนกับความคุ้มครองที่รัฐให้แก่ประชาชน ซึ่งแนวคิดนี้เกิดขึ้นตั้งแต่ปลายศตวรรษที่ 17 และได้เริ่มขยายความสำคัญมากขึ้นในเวลาต่อมา<sup>5</sup>

<sup>2</sup> จาก ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557 (น. 1) โดย กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์.

<sup>3</sup> จาก “ภาษีคืออะไร,” โดย อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, 2537, วารสารนิติศาสตร์, มหาวิทยาลัย ธรรมศาสตร์, (22) 1, น. 87.

<sup>4</sup> แหล่งเดิม.

<sup>5</sup> แหล่งเดิม.

มองเตสกีเอร์ (Montesquieu) กล่าวว่า “รายได้ของรัฐนั้นประกอบด้วยเงินแต่ละส่วนที่พลเมืองแต่ละคนมอบให้รัฐจากทรัพย์สินของตนเพื่อได้รับความคุ้มครองจากรัฐ”<sup>6</sup>

อดัมสมิธ (Adam Smith) กล่าวว่า “รายจ่ายสาธารณะส่วนใหญ่จะต้องได้รับการสนับสนุนจากเงินภาษีประเภทใดประเภทหนึ่ง ซึ่งประชาชนมอบให้จากเงินได้ส่วนตัวเพื่อให้แก่ผู้ปกครองหรือรัฐที่เราเรียกเงินนั้นว่า รายได้สาธารณะ”<sup>7</sup>

โทมัสฮอบส์ (Thomas Hobbes) กล่าวว่า “ภาษีอากรมิใช่สิ่งอื่นใด หากแต่เป็นค่าจ้างที่ราษฎรจ่ายให้แก่องค์อธิปัตย์ เพื่อให้้องค์อธิปัตย์ให้ความคุ้มครองและอำนวยสันติสุขแก่ประชาราษฎร์นั่นเอง”<sup>8</sup>

จากคำนิยามของภาษีตามแนวความคิดในศตวรรษที่ 18 และ 19 ผู้วิจัยเห็นว่า ลักษณะของการเสียภาษีเกิดจากความยินยอมพร้อมใจของประชาชนที่จะเสียภาษี เพื่อให้ได้มาซึ่งผลประโยชน์สาธารณะที่รัฐตอบแทนให้ ต่อมาในช่วงปลายศตวรรษที่ 19 ได้มีผู้ให้แนวความคิดเกี่ยวกับความหมายของภาษีอากรไว้กล่าวคือ “ภาษี คือ สิ่งที่ชาติเรียกร้องจากบุคคลเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินการเพื่อประโยชน์ส่วนรวม และเพื่อเป็นการใช้หนี้ต่าง ๆ ของรัฐ” เมื่อการจ่ายภาษีกลายเป็นหน้าที่ตามความจำเป็นของสังคมนี้เองจึงก่อให้เกิดแนวความคิดที่เกี่ยวกับเงินรายได้ขั้นต่ำที่ไม่ต้องเสียภาษี การเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า และการยกเว้นภาษีให้แก่สิ่งที่เป็นสำหรับการดำรงชีพ<sup>9</sup> ทั้งนี้ก็เพื่อให้การจ่ายภาษีไม่ส่งผลกระทบต่อประชาชนผู้เสียภาษีมากจนเกินไป เนื่องจากประชาชนที่มีรายได้ต่ำอยู่แล้วหากต้องนำเงินรายได้มาเสียภาษีอีก อาจไม่เพียงพอในการใช้จ่ายบริโภคในชีวิตประจำวัน หรือยิ่งไปกว่านั้นในบางกรณีภาษีที่ต้องเสียไปอาจมีจำนวนมากกว่ารายได้ที่ประชาชนผู้เสียภาษินั้นหามาได้เสียด้วยซ้ำ นอกจากนี้ยังควรมีการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า กล่าวคือ บุคคลที่มีรายได้สูงหรือมากกว่า รายได้ส่วนที่เกินมานั้นก็ควรเสียภาษีในอัตราก้าวหน้าที่สูงกว่า ส่วนกรณีการยกเว้นภาษีให้แก่สิ่งที่เป็นสำหรับการดำรงชีพ ตัวอย่างเช่น อาหาร และยา เป็นต้น

<sup>6</sup> From *L'Esprit des lois*, by Montesquieu, 1748. (อ้างถึงใน “ภาษีคืออะไร.”วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, (22) 1, 87. เล่มเดิม).

<sup>7</sup> From *Wealth of Nations*, by Adam Smith, 1776. (อ้างถึงใน “ภาษีคืออะไร.”วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, (22) 1, 87. เล่มเดิม).

<sup>8</sup> From *The Leviathan*, by Thomas Hobbes, 1651. (อ้างถึงใน “คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้.”โดย รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์ ก, 2527, *สรรพากรศาสตร์*, (31)5, น. 93).

<sup>9</sup> *ภาษีคืออะไร* (น. 88). เล่มเดิม.

### 2.1.2.2 แนวความคิดสมัยใหม่

มีผู้ให้คำนิยามของภาษี ไว้หลายท่าน เช่น

เอ็ดวิน โรเบิร์ต แอนเดอร์สัน เซลิกแมน (Edwin Robert Anderson Seligman) “ภาษีอากร คือ เงินบริจาคที่ราษฎรถูกบังคับให้เสียแก่รัฐบาลเพื่อนำไปใช้จ่ายในทางที่เป็นประโยชน์แก่สังคมโดยรวม โดยที่มิได้รับประโยชน์เป็นการพิเศษจากการเสียภาษีอากรนั้น”<sup>10</sup>

พอล – แมรี กอดเม็ธ (Paul - Marie Gaudemet) “ภาษี คือ เงินที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บโดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะและเพื่อกระจายภาระรายจ่ายดังกล่าวตามกำลังความสามารถในการให้ของพลเมือง”<sup>11</sup>

ดร.อรัญ ธรรมโน ให้ความหมายของภาษีอากรไว้ว่า “ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายกรโดยมิได้มีสิ่งตอบแทนแก่ผู้เสียภาษีโดยตรง เพราะฉะนั้น เราจะเห็นได้ว่าภาษีอากรจะต้องมีลักษณะเป็นการบังคับเก็บ มิได้เป็นไปโดยสมัครใจเช่นเงินบริจาคเพื่อการกุศล และรัฐบาลไม่จำเป็นต้องมีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี”<sup>12</sup>

ศาสตราจารย์ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม ได้กล่าวถึงคำนิยามไว้ว่า “คือสิ่งซึ่งรัฐบาลบังคับจัดเก็บจากรายกรและนำมาใช้เพื่อประโยชน์สังคมส่วนรวม โดยมิได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี”<sup>13</sup>

จากคำนิยามของภาษีอากรข้างต้น สามารถสรุปความหมายของภาษีอากรได้ว่า หมายถึง สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากประชาชนเพื่อนำมาใช้ประโยชน์แก่สังคมโดยส่วนรวม โดยผู้เสียภาษีอากรไม่ได้รับผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรง จะเห็นได้ว่าแนวความคิดแบบสมัยใหม่ มีลักษณะบังคับในการจัดเก็บภาษีจากรัฐมากขึ้นกว่าแนวความคิดแบบดั้งเดิม ทำให้ประชาชนรู้สึกว่าการเสียภาษีอากรเป็นหน้าที่ของประชาชน ไม่ใช่เป็นเพียงความยินยอมหรือเสียสละเท่านั้น ลักษณะสำคัญของภาษีอากรสามารถแบ่งออกได้ 3 ประการ ดังนี้<sup>14</sup>

<sup>10</sup> From *Essays in Taxation*, by Edwin Robert Anderson Seligman, 1895. (อ้างถึงใน แหล่งเดิม).

<sup>11</sup> From *Finances publiques*, by Paul-Marie Gaudemet, 1970. (อ้างถึงใน ภาษีคืออะไร (น. 96). เล่มเดิม).

<sup>12</sup> จาก *ความรู้ทั่วไปทางการคลัง* (น. 18), โดย อรัญ ธรรมโน, 2548, กรุงเทพฯ: ไทยวิจัยและฝึกอบรม. (อ้างถึงใน *คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้* (น. 97). เล่มเดิม).

<sup>13</sup> จาก *การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย* (น. 107), โดย เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2546, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

<sup>14</sup> จาก *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร* (น. 5-6), โดย รัชพงศ์ โปษกะบุตร, 2532, กรุงเทพฯ: ศรีเมืองการพิมพ์.

1) ภาษีอากรเป็นสิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากประชาชน กล่าวคือ ภาษีอากรจะต้องมีลักษณะบังคับ ไม่ว่าประชาชนจะสมัครใจหรือไม่ก็ตาม ไม่ใช่สิ่งที่ประชาชนจะเลือกได้

2) ภาษีอากรเป็นสิ่งที่รัฐบาลเก็บมาเพื่อเป็นประโยชน์สาธารณะให้กับสังคมโดยรวม มิใช่เพื่อผู้ใดผู้หนึ่งโดยเฉพาะ เช่น นำมาสร้างสาธารณูปโภค การศึกษา การสาธารณสุข และการป้องกันประเทศ เป็นต้น การนำภาษีมาใช้เพื่อส่วนรวมก็เพื่อให้ประชาชนมีคุณภาพชีวิตที่ดี และเพื่อพัฒนาประเทศไปสู่ความเจริญทัดเทียมนานอารยประเทศ

3) ผู้เสียภาษีอากรไม่ได้รับผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงจากภาษีที่ตนได้จ่ายไป แต่การเก็บภาษีนี้อาจตอบแทนกลับมาในรูปแบบอย่างอื่น ซึ่งถือเป็นการได้รับประโยชน์ทางอ้อม เช่น การได้รับบริการบางอย่างของรัฐ โดยประโยชน์ที่ได้รับนี้ไม่จำเป็นต้องเท่าเทียมกับจำนวนภาษีที่เสียไป ผู้เสียภาษีน้อยก็อาจมีโอกาสได้รับผลประโยชน์ตอบแทนจากรัฐมากหรือเท่าเทียมหรือมากกว่าผู้เสียภาษีมากก็เป็นได้ขึ้นอยู่กับนโยบายผลประโยชน์ตอบแทนของรัฐในขณะนั้น

### 2.1.3 ประเภทของภาษีอากร

การจำแนกแยกแยะภาษีอากรประเภทต่าง ๆ เพื่อจัดให้เป็นหมวดหมู่ที่ขึ้นอยู่กันวัตถุประสงค์ในการจำแนก และจำแนกได้หลายวิธี อาทิเช่น

2.1.3.1 การจำแนกประเภทภาษีอากรตามระดับรัฐบาลผู้จัดเก็บ แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

1) ภาษีระดับประเทศเช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต เป็นต้น

2) ภาษีท้องถิ่น เช่น ภาษีโรงเรือน ภาษีป้าย ภาษีบำรุงท้องที่ เป็นต้น<sup>15</sup>

### 2.1.3.2 การจำแนกประเภทของภาษีอากรตามหลักการผลัดภาระภาษี

การแบ่งประเภทภาษีตามหลักนี้ นักเศรษฐศาสตร์แห่งสำนักพีซิโอแครท (Physiocrat) เป็นผู้ริเริ่มขึ้นก่อน โดยแบ่งประเภทภาษีอากรออกเป็นภาษีทางตรง (Direct Tax) และภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ซึ่งจอห์นสจิวตมิลล์ (John Stuart Mill) ก็มีความเห็นเช่นเดียวกับนักเศรษฐศาสตร์สำนักพีซิโอแครท John Stuart Mill มีความเห็นว่าในการแบ่งประเภทของภาษีอากรควรที่จะได้หยิบยกเอาเรื่องภาระภาษีขึ้นมาพิจารณาเป็นหลัก เขามีความเห็นที่ว่าภาษีประเภทใดก็ตามที่จัดเก็บโดยมีวัตถุประสงค์ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายเป็นผู้รับภาระภาษีนั่นจริง ๆ แล้ว ภาษีชนิดนั้น

<sup>15</sup> จาก ภาษีอากรธุรกิจ (น. 25), โดย สมคิด บางโม, 2537, กรุงเทพฯ: นานอักษรการพิมพ์.

จึงจะจัดว่าเป็นภาษีทางตรง แต่ถ้าภาษีประเภทใดที่จัดเก็บโดยเปิดโอกาสให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายสามารถผลักภาระไปให้ผู้อื่นรับแทนได้แล้ว ภาษีชนิดนั้นก็ถือเป็นภาษีทางอ้อม<sup>16</sup>

การจำแนกประเภทของภาษีอากรตามหลักการผลักภาระภาษี แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ ภาษีทางตรง และภาษีทางอ้อม

1) ภาษีทางตรง คือ ภาษีที่ผู้เสียภาษีไม่อาจผลักภาระไปให้ผู้อื่นได้ เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีทรัพย์สิน ภาษีมรดก เป็นต้น

2) ภาษีทางอ้อม คือ ภาษีที่ผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ง่าย เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต เป็นต้น ปัจจุบันภาษีอากรของไทยเป็นประเภทภาษีทางอ้อมประมาณร้อยละ 80 ของการจัดเก็บภาษีทั้งหมด<sup>17</sup> และเป็นแหล่งที่มาของรายได้รัฐที่สำคัญ

#### 2.1.3.3 การจำแนกภาษีอากรตามวิธีการประเมินภาษี แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

1) ภาษีตามราคาหรือมูลค่า เป็นภาษีที่เรียกเก็บตามมูลค่าของฐานภาษี ปกติจะกำหนดอัตราภาษีเป็นร้อยละของมูลค่าฐานภาษี เช่น ร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ หรือร้อยละ 5 ของราคาสินค้า เป็นต้น

2) ภาษีตามปริมาณหรือตามสภาพ เป็นภาษีที่จัดเก็บตามปริมาณของสิ่งที่ใช้เป็นฐานภาษี อัตราที่เรียกเก็บจึงเป็นอัตราต่อปริมาณของฐานภาษีซึ่งอาจออกมาในรูปของชิ้น อัน ความยาว ปริมาตร น้ำหนัก ฯลฯ ข้อเสียคือแม้ราคาของสิ่งที่ใช้เป็นฐานภาษีสูงขึ้น แต่ภาษีที่จัดเก็บจะไม่เพิ่มตามไปด้วย<sup>18</sup>

#### 2.1.3.4 การจำแนกภาษีอากรตามลักษณะการใช้เงินภาษี แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

1) ภาษีเพื่อกิจการทั่วไป หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บเพื่อนำไปใช้จ่ายในกิจการทั่วไปของรัฐ ไม่กำหนดว่าจะนำไปใช้จ่ายเพื่อกิจการใดโดยเฉพาะ เช่น ภาษีสรรพสามิต ภาษีสรรพากร เป็นต้น

2) ภาษีเพื่อกิจการเฉพาะอย่าง หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บเพื่อนำรายได้ไปใช้ในกิจการใดกิจการหนึ่งโดยเฉพาะ จะนำไปใช้ในกิจการอื่นไม่ได้ เช่น ค่าพรีเมียมข้าว เป็นต้น<sup>19</sup>

<sup>16</sup> จาก เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1 *Economics of Taxation I* (น. 19), โดย ปรีดา นาคเนาทิม, 2531, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

<sup>17</sup> ภาษีอากรธุรกิจ (น. 25). เล่มเดิม.

<sup>18</sup> แหล่งเดิม.

<sup>19</sup> แหล่งเดิม.

2.1.3.5 การจำแนกภาษีตามความถาวรของกฎหมายภาษีอากร แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

1) ภาษีถาวรหรือภาษีปกติ หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บอยู่เป็นประจำตามปกติ หรือมีลักษณะถาวรจนกว่าจะประกาศยกเลิกกฎหมาย เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

2) ภาษีชั่วคราว หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บเป็นการชั่วคราวในเวลาที่มียุทธภูมิจนหรือเพื่อกิจการใดกิจการหนึ่งในแต่ละช่วงเวลา เมื่อสิ้นเหตุฉุกเฉินหรือบรรลุมติวัตถุประสงค์ในช่วงเวลานั้น ๆ แล้วการจัดเก็บก็สิ้นสุดลง เช่น เงินช่วยชาติในระหว่างสงคราม หรือการเก็บอากรพิเศษในอัตราร้อยละ 10 ของค่าอากรศุลกากรที่นำมาใช้ชั่วคราวในประเทศไทย เป็นต้น<sup>20</sup>

#### 2.1.4 โครงสร้างของกฎหมายภาษีอากร

กฎหมายภาษีอากรทุกประเภทจะมีโครงสร้างอยู่ 6 ส่วนด้วยกัน คือ หน่วยภาษี หรือ ผู้เสียภาษี (Tax Unit) ฐานภาษี (Tax Base) อัตราภาษี (Tax Rate) วิธีเสียภาษี (Tax Payment) วิธีหาข้อยุติในปัญหาภาษีที่เกิดขึ้น (Tax Settlement) และการบังคับให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร (Tax Sanction) ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพจะต้องประกอบด้วยโครงสร้างภาษีอากรทั้ง 6 ส่วนที่สอดคล้องและเหมาะสมกับลักษณะของสังคมและเศรษฐกิจภายในแต่ละประเทศ ในส่วนนี้ผู้วิจัยจะกล่าวถึง รายละเอียดของโครงสร้างแต่ละส่วน ดังต่อไปนี้

2.1.4.1 หน่วยภาษี (Tax Unit) คือ ผู้ที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้เสียภาษี<sup>21</sup> และองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนาของประเทศกลุ่มยุโรป (Organization For Economic Cooperation And Development: OECD) ได้กล่าวว่า “หน่วยภาษีสำหรับการจัดเก็บภาษี อาจเป็นบุคคลแต่ละคน คู่สมรส หรือครอบครัว<sup>22</sup>

ภาษีอากรทุกประเภทจำเป็นต้องกำหนดตัวผู้เสียภาษีให้แน่นอนอน เพื่อจะได้ทราบว่าใครเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี<sup>23</sup> และผู้เสียภาษีอากรต้องเป็นบุคคลตามกฎหมายในลักษณะใดลักษณะหนึ่งซึ่งหน่วยภาษีอาจแบ่งตามประเภทของภาษีอากรได้ดังนี้<sup>24</sup>

<sup>20</sup> แหล่งเดิม.

<sup>21</sup> จาก ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 186), โดย จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2556, กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

<sup>22</sup> From OECD, *The Treatment of Family Units in OECD Member Countries under Tax and transfer systems*, 1977, p. 41 (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 186). เล่มเดิม).

<sup>23</sup> จาก กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร *Law Of Taxation* (น. 7), โดย อรวรรณ พจนานูรัตน์, 2547, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

<sup>24</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 186). เล่มเดิม.

1) การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล หน่วยภาษีคือ บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยกิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งตามกฎหมายต่างประเทศ กิจการร่วมค้า มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการมีรายได้แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดให้เป็นองค์การสาธารณะกุศล นิติบุคคลที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและประกาศในราชกิจจานุเบกษา

2) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม หน่วยภาษี คือ ผู้ประกอบการ ผู้นำเข้า และผู้ที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการเฉพาะ

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

4) ภาษีอากรแสดมป์ หน่วยภาษี คือ บุคคลที่ถูกระบุไว้ในบัญชีอัตราอากรแสดมป์

5) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หน่วยภาษี คือ บุคคลธรรมดา ผู้ถึงแก่ความตาย กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชคนิติบุคคล คณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคล

#### 2.1.4.2 ฐานภาษี

มีผู้ให้ความหมายของฐานภาษีไว้หลายท่าน อาทิเช่น

ไซมอน เจมส์ และ คริส โดเฟอร์นอบส์ (S. James and C. Nobes) “ฐานภาษี หมายถึง สิ่งที่จะต้องรับผิดชอบในการเสียภาษี เช่น เงินได้ ความมั่งคั่ง หรือค่าใช้จ่าย”<sup>25</sup>

แนนซี วอลล์ (NancyWall) “ฐานภาษี หมายถึง แหล่งที่มาทั้งหมดของรายได้ในการจัดเก็บภาษี เช่น ตัวปัจเจกชนและเงินได้ของปัจเจกชนเป็นแหล่งที่มาในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา”<sup>26</sup>

<sup>25</sup> From *The Economics of Taxation*, Simon James and Christopher Nobes, 2000. p. 304. (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 105). เล่มเดิม).

<sup>26</sup> From *Complete A-Z Economics Handbook* (p. 300), NancyWall, 2003. (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 106). เล่มเดิม).

ฐานภาษี หมายถึงสิ่งที่เป็นมูลเหตุขั้นต้นที่ทำให้บุคคลต้องเสียภาษีอากร<sup>27</sup> หรือ สิ่งที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษี ถ้านำเอาฐานภาษีไปคำนวณกับอัตราภาษีแล้ว ก็จะได้จำนวนภาษีที่ต้องเสีย<sup>28</sup>

ฐานภาษีในความหมายเบื้องต้นที่สำคัญ ได้แก่ ฐานรายได้ (Income) ฐานการบริโภค (Consumption) ฐานทรัพย์สิน (Property) และสิทธิพิเศษ (Licence)

1) ฐานรายได้ รายได้เป็นฐานภาษีที่ใช้กันอย่างแพร่หลายมากที่สุดฐานหนึ่งเพราะความเชื่อที่ว่ารายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลได้ดีที่สุด การจัดเก็บภาษีจากฐานรายได้มีทั้งเรียกเก็บจากรายได้ของบุคคลธรรมดาและรายได้ของนิติบุคคล<sup>29</sup>

2) ฐานการบริโภค หมายถึง การนำค่าใช้จ่ายในการบริโภคสินค้าหรือบริการมาเป็นฐานในการเรียกเก็บภาษีอากร การบริโภคทำให้ทรัพยากรของสังคมสิ้นเปลืองไป ดังนั้น ผู้บริโภคมากจึงควรเสียภาษีอากรให้สังคมมากตามไปด้วย และการบริโภคมากย่อมแสดงว่ามีระดับการกินดีอยู่ดีมากกว่าคนอื่น จึงน่าจะมีความสามารถในการเสียภาษีสูง

ภาษีอากรที่เรียกเก็บจากฐานการบริโภค เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต เป็นต้น เป็นภาษีที่สำคัญอีกฐานหนึ่งเพราะเป็นภาษีที่มีลักษณะการจัดเก็บได้ค่อนข้างง่าย มีความยุ่งยากซับซ้อนน้อยกว่าภาษีที่เก็บจากฐานรายได้ และในประเทศกำลังพัฒนา การบริโภคของประชาชนจะมีแนวโน้มค่อนข้างสูง ดังนั้น ภาษีอากรที่เรียกเก็บจากฐานการบริโภคจึงเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐ

3) ฐานทรัพย์สิน การใช้ฐานทรัพย์สินในการเรียกเก็บภาษินิยมใช้กันมานานแล้ว เพราะทรัพย์สินเป็นสิ่งวัดความสามารถในการเสียภาษีได้เป็นอย่างดี ผู้ใดมีทรัพย์สินมากควรเสียภาษีมากตามไปด้วย ภาษีที่ใช้ฐานทรัพย์สินนิยมเรียกเก็บจากทรัพย์สินบางอย่าง เช่น ภาษีที่ดิน ภาษีมรดก ภาษีโรงเรือน เป็นต้น มักนิยมเรียกเก็บจากทรัพย์สินที่เป็นอสังหาริมทรัพย์บางประเภทเก็บจากฐานทรัพย์สินรวม กล่าวคือเรียกเก็บจากอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์รวมกัน<sup>30</sup>

4) ฐานสิทธิพิเศษในการประกอบการ การอนุญาตให้ประกอบกิจการหลายประเภทไม่ว่าจะมีลักษณะผูกขาดหรือไม่ จะต้องเสียค่าธรรมเนียมให้รัฐ เช่น ใบอนุญาตขายสุรา การผูกขาดทำรังนกนางแอ่น เป็นต้น ผู้ไม่ได้รับอนุญาตจะเข้าประกอบการไม่ได้<sup>31</sup>

<sup>27</sup> ภาษีอากรธุรกิจ (น. 21). เล่มเดิม.

<sup>28</sup> กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร *Law Of Taxation* (น. 10). เล่มเดิม.

<sup>29</sup> ภาษีอากรธุรกิจ (น. 21). เล่มเดิม.

<sup>30</sup> แหล่งเดิม.

<sup>31</sup> แหล่งเดิม.



ฐานภาษีมีความสำคัญต่อรัฐ เนื่องจากฐานภาษีถือเป็นแหล่งที่มาของรายได้จากการจัดเก็บภาษีหรือแหล่งเงินทุนในการจัดหารายได้ให้แก่รัฐบาลเพื่อนำมาใช้จ่ายในการดำเนินการของรัฐให้เป็นไปตามนโยบายด้านรายจ่ายสาธารณะ<sup>32</sup> และเพื่อให้เงินที่จัดเก็บมาจากประชาชนผู้เสียภาษีนั้นเกิดประโยชน์สูงสุดต่อประชาชนภายในรัฐนั้น ๆ

#### 2.1.4.3 อัตราภาษี

มีผู้ให้ความหมายของอัตราภาษีไว้หลายท่าน อาทิเช่น

ไซมอน เจมส์ (Simon James) “อัตราภาษี หมายถึง จำนวนที่ซึ่งภาษีถูกจัดเก็บจากฐานภาษี”<sup>33</sup>

แนนซี วอลล์ (Nancy Wall) “อัตราภาษี หมายถึง สัดส่วนร้อยละที่ภาษีเงินได้หรือภาษีจากการใช้จ่ายถูกจัดเก็บ”<sup>34</sup>

ศาสตราจารย์พิเศษ ดร. สมชัย ฤชุพันธุ์ ได้กล่าวว่า “อัตราภาษีคือ สัดส่วนของฐานภาษีที่กำหนดให้เก็บเป็นภาษี ถ้าเอาอัตราภาษีคูณด้วยฐานภาษีจะได้จำนวนภาษีที่จะต้องเสีย”<sup>35</sup>

ประเภทของอัตราภาษีนั้น สามารถแบ่งประเภทได้หลายลักษณะ ในงานวิจัยนี้จะขอแบ่งเป็น 2 ประเภทตามความเห็นของ รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์ กล่าวคือ อัตราภาษีแบบอัตราเดียว (A Single Rate) และอัตราภาษีหลายอัตรา (Multiple Rates)

1) อัตราภาษีแบบอัตราเดียว หมายถึง กรณีที่ภาษีชนิดหนึ่งถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนอัตราภาษีเพียงอัตราเดียว

2) อัตราภาษีหลายอัตรา หมายถึง กรณีที่ภาษีชนิดหนึ่งถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนหลายอัตรา<sup>36</sup>

ในกรณีภาษีมูลค่าเพิ่ม รัฐบาลอาจใช้อัตราภาษีหลายอัตราในการจัดเก็บภาษีจากการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้า เช่น รัฐบาลไทยใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 10 ในการจัดเก็บภาษีจากการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าทุกกรณี<sup>37</sup> และใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0

<sup>32</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 106). เล่มเดิม.

<sup>33</sup> From *A Dictionary of Taxation* (p. 151), by Simon James, 1998. (อ้างถึงในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 73). เล่มเดิม).

<sup>34</sup> From *Complete A-Z Economics Handbook* (p. 301), Nancy Wall, 2003. (อ้างถึงในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 73). เล่มเดิม).

<sup>35</sup> จาก ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย (น. 170), โดย สมชัย ฤชุพันธุ์, 2532, กรุงเทพฯ: กฎหมายธุรกิจ.

<sup>36</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 75). เล่มเดิม.

<sup>37</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 80.

ในการจัดเก็บจากการประกอบกิจการบางประเภท<sup>38</sup> ซึ่งตามที่ถูกวิจารย์ได้กล่าวมาแล้วว่า การจัดเก็บภาษีนี้นับถือเป็นเครื่องมือสำคัญอีกอย่างหนึ่งของรัฐ ที่รัฐสามารถนำมาใช้เป็นตัวช่วยในการกำหนดพฤติกรรมของประชาชนภายในประเทศ ให้สอดคล้องกับนโยบายในการบริหารประเทศให้เข้ากับสถานการณ์ในขณะนั้น

#### 2.1.4.4 วิธีการเสียภาษี

โดยทั่วไป แบ่งออกเป็น 3 วิธี ดังนี้

1) การชำระภาษีโดยการหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding หรือ Deduction At Source) กฎหมายจะกำหนดให้ผู้จ่ายเงินหักภาษีไว้จำนวนหนึ่งก่อนจ่ายให้แก่ผู้รับ และผู้จ่ายนำเงินภาษีที่หักไว้มาส่งรัฐบาล เงินที่นำส่งนี้ถือเป็นเครดิตหักออกจากภาษีที่ผู้เสียภาษีจะต้องเสียจริง<sup>39</sup> วิธีนี้เป็นวิธีเสียภาษีที่ดีที่สุด เพราะเป็นการกำหนดให้ผู้จ่ายเงินหักภาษีก่อนจ่ายเงินให้แก่ผู้รับเงิน เป็นการเก็บภาษีในขณะที่มีเงินได้เกิดขึ้น จึงสามารถเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยและช่วยให้รัฐบาลประหยัดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีด้วย เพราะมอบหมายให้เอกชนเป็นผู้ช่วยเก็บภาษีให้แทน<sup>40</sup>

2) การชำระภาษีโดยการประเมินตนเอง (Self Assessment) ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรเป็นผู้ดำเนินการประเมินตนเอง โดยประเมินจากรายได้ที่ตนเองได้รับแล้วนำมาคำนวณตามวิธีการที่กฎหมายกำหนด และจะต้องชำระภาษีตามจำนวนที่คำนวณได้นั้นภายในกำหนดเวลาและสถานที่ที่กฎหมายกำหนดไว้<sup>41</sup>

3) การชำระภาษีโดยการประเมินของเจ้าพนักงาน (Authoritative Assessment) การเสียภาษีโดยวิธีนี้ เป็นวิธีการกำหนดให้ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อแสดงรายละเอียดต่าง ๆ ที่จำเป็นสำหรับการคำนวณภาษีต่อเจ้าพนักงานผู้จัดเก็บภาษี แต่ยังไม่ต้องเสียภาษีในทันทีที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีของตน ผู้เสียภาษีต้องรอให้เจ้าพนักงานตรวจสอบรายละเอียดดังกล่าว และเจ้าหน้าที่จะทำการประเมินภาษี หลังจากนั้นจึงแจ้งให้ผู้เสียภาษียกเลิกจำนวนภาษีที่ต้องชำระ เพื่อให้ผู้เสียภาษีนำเงินไปชำระเป็นค่าภาษีอากรภายในเวลาที่กำหนด การชำระภาษีโดยการประเมินของเจ้าพนักงานนี้มีความเหมาะสม สำหรับกรณีที่ผู้เสียภาษีมียจำนวนไม่มาก หรือกรณีที่ประชาชนยังไม่ค่อยมีความรู้ความเข้าใจในระบบภาษีอากร ภาษีอากรที่จัดเก็บโดยวิธีการประเมิน

<sup>38</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 80/1.

<sup>39</sup> กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร *Law Of Taxation* (น. 13). เล่มเดิม.

<sup>40</sup> จาก *คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร* (น. 13), โดย ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.

<sup>41</sup> กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร *Law Of Taxation* (น. 13). เล่มเดิม.

โดยเจ้าพนักงานของประเทศไทยในปัจจุบัน ได้แก่ ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและภาษีที่ดิน เป็นต้น<sup>42</sup>

#### 2.1.4.5 วิธีหาข้อยุติในปัญหาภาษีที่เกิดขึ้น

ในกรณีเกิดปัญหาข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายขัดแย้งพิพาทกันระหว่างผู้เสียภาษีอากร และผู้จัดเก็บภาษีอากร เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสียหรืออำนาจการประเมินเรียกเก็บภาษีอากร และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องการให้มีการพิจารณาทบทวนใหม่ กฎหมายมักกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ต้องปฏิบัติตามขั้นตอนและวิธีหาข้อยุติให้ครบถ้วนเสียก่อน มิฉะนั้นผู้เสียภาษีอากรอาจเสียสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่ศาลได้<sup>43</sup> ดังนั้น หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินนั้น ผู้เสียภาษีย่อมมีสิทธิที่จะยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ ได้รับแจ้งการประเมิน เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยก็มีสิทธิที่จะอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลาง โดยยื่นเป็นคำฟ้องภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์<sup>44</sup> เมื่อศาลภาษีอากรกลางมีคำพิพากษาแล้ว หากคู่ความไม่เห็นด้วยก็มีสิทธิที่จะอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร แต่ถ้าคดีนั้นมีทุนทรัพย์ไม่เกิน 50,000 บาท จะอุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริงไม่ได้ เว้นแต่ผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาคดีนั้นในศาลภาษีอากรกลาง ได้ทำความเห็นแย้งหรือได้รับรองว่ามีเหตุอันสมควรที่จะอุทธรณ์ได้ หรือได้รับอนุญาตให้อุทธรณ์จากอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางเป็นหนังสือ ก็มีสิทธิอุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริงได้<sup>45</sup>

2.1.4.6 การบังคับให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร เพื่อประโยชน์ในการบังคับให้ผู้มีหน้าที่ในด้านภาษีอากร ได้ปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายจึงจำเป็นต้องมีบทลงโทษในกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือปฏิบัติไม่ถูกต้อง<sup>46</sup> ยกตัวอย่างเช่น โทษตามประมวลกฎหมายรัชฎากรนั้นมีทั้งโทษในทางแพ่งและโทษในทางอาญา โทษทางแพ่งก็คือการเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม เบี้ยปรับนั้นศาลมีอำนาจที่จะงดหรือลดได้ แต่เงินเพิ่มหรือดอกเบี้ยนั้นตามแนวคำพิพากษาของศาลฎีกา ศาลไม่มีอำนาจที่จะงดหรือลด ส่วนโทษทางอาญาก็จะมีบัญญัติไว้ใน

<sup>42</sup> กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 13). เล่มเดิม.

<sup>43</sup> จาก ภาษีอากรตามประมวลรัชฎากร 2557 (น. 3), โดย กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2557, กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์.

<sup>44</sup> ประมวลรัชฎากร, มาตรา 30.

<sup>45</sup> คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร (น. 17). เล่มเดิม.

<sup>46</sup> จาก กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 17), โดย วิทย์ ดันตยกุล. 2526, กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายเนติบัณฑิตยสภา.

ประมวลรัษฎากร มาตรา 35 ถึงมาตรา 37 ทวิ มาตรา 90 ถึง 90/4 และ 91/21(7) ซึ่งมีโทษปรับ และหรือโทษจำคุก<sup>47</sup>

## 2.2 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

การจัดเก็บภาษีอากรมีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหารายได้ให้กับรัฐ และรัฐจะนำเงินตราดังกล่าวไปใช้ในการสาธารณะ ดังนั้นการจัดเก็บภาษีอากรจึงมีผลกระทบต่อประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี นอกจากนั้นยังมีผลกระทบต่อสถานะเศรษฐกิจ และสังคมภายในประเทศ รัฐจึงควรพิจารณาถึงหลักเกณฑ์หรือวิธีการจัดเก็บภาษีอากรให้เหมาะสม โดยมีหลักการจัดเก็บภาษีอากรอยู่หลายประการ ดังต่อไปนี้

### 2.2.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ อัดัมสมิธ (Adam Smith)

ใน ค.ศ. 1776 อัดัมสมิธ (Adam Smith) ได้เสนอหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี 4 ประการ (Four Canons of Taxation) ไว้ในหนังสือ *An Inquiry Into The Nature And Causes Of The Wealth Of Nations* ดังนี้<sup>48</sup>

#### 1) หลักความเป็นธรรมและความเสมอภาค (Equity)

พลเมืองของทุก ๆ รัฐควรที่จะจ่ายเงินเพื่อสนับสนุนรัฐบาลให้ใกล้เคียงมากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ตามสัดส่วนความสามารถของพวกเขาแต่ละคน นั่นก็คือ ตามสัดส่วนของรายได้ซึ่งพวกเขาแต่ละคนได้รับประโยชน์ภายใต้ความคุ้มครองจากรัฐ<sup>49</sup>

#### 2) หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty)

ภาษีที่ดีจะต้องมีความแน่นอนชัดเจนว่าใครบ้างที่ต้องเสียภาษีและต้องเสียภาษีเท่าไร และเสียอย่างไร โดยอาศัยฐานอะไร ในอัตราเท่าไรภาษีที่ปัจเจกชนแต่ละคนต้องรับ ภาระจ่ายควรที่จะแน่นอนชัดเจน ไม่มีการใช้อำนาจตามอำเภอใจ<sup>50</sup> หลักความสะดวกในการเสียภาษี (Convenience)

ภาษีที่ดีต้องสะดวกในการจัดเก็บและสะดวกในการเสียภาษี ด้วยเหตุนี้ ด้วบทกฎหมายภาษีเองจึงต้องเข้าใจง่าย หลักเกณฑ์ต่าง ๆ ต้องไม่สลับซับซ้อนจนคนทั่วไปไม่สามารถทำความเข้าใจ

<sup>47</sup> คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร (น. 17). เล่มเดิม.

<sup>48</sup> From *The Wealth of Nations* (pp. 888-889), by Adam Smith, 2000. (อ้างถึงในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 7-8). เล่มเดิม).

<sup>49</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 7). เล่มเดิม.

<sup>50</sup> ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย (น. 178). เล่มเดิม.

เข้าใจได้ นอกจากนั้นแบบฟอร์มต่าง ๆ และข้อกำหนดต่าง ๆ ที่ให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติจะต้องง่ายต่อการปฏิบัติ รวมถึงพนักงานเจ้าหน้าที่ก็ต้องอำนวยความสะดวกต่อผู้เสียภาษีด้วย<sup>51</sup>

หลักความประหยัดในการจัดเก็บภาษี (Economy)

ภาษีทุก ๆ ชนิดควรมีวิธีการจัดเก็บที่กระทบต่อเงินของประชาชนผู้เสียภาษีให้น้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้นอกเหนือจากเงินภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องเสียให้กับรัฐ<sup>52</sup>

### 2.2.2 หลักความเป็นธรรม (Equity)

ระบบภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างรัฐบาลผู้เก็บภาษีและประชาชนผู้เสียภาษี หลักความเป็นธรรมนี้นับเป็นหัวใจสำคัญของระบบภาษีอากร หากปราศจากความเป็นธรรมแล้ว ความยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจก็คงเกิดขึ้นได้ยาก<sup>53</sup>

ต่อมาได้มีการอธิบายหลักความเป็นธรรมให้ชัดเจนยิ่งขึ้น โดยแบ่งออกเป็น 2 หลักใหญ่ ๆ คือ หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principles of Absolute Equity) และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principles of Relative Equity)

ก) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principles of Absolute Equity)

หลักนี้อธิบายว่าภาษีอากรที่จะถือว่าเป็นธรรมจะต้องเป็นภาษีอากรที่มีคุณสมบัติสองประการ คือ ประการแรกผู้เสียภาษีอากรทุกคนจะต้องเสียภาษีคนละเท่า ๆ กัน ประการที่สองถ้าการเก็บภาษีอากรของรัฐมีวัตถุประสงค์ที่จะนำเงินรายได้จากภาษีอากรไปเป็นรายจ่ายของรัฐบาลแล้ว จำนวนเงินค่าภาษีที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนจ่ายจะต้องเท่ากับผลลัพธ์ของรายจ่ายของรัฐบาลทั้งหมดหารด้วยจำนวนผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรตามกฎหมายทั้งหมดของประเทศในแต่ละปี<sup>54</sup> ตัวอย่างของภาษีอากรที่จัดเก็บตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ซึ่งประเทศไทยเคยจัดเก็บในอดีต คือ ภาษีรัชชูปการ (Poll Tax)<sup>55</sup>

การเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์นี้มีข้อเสียอยู่ 3 ประการ คือ<sup>56</sup> การที่เก็บภาษีอากรจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีในจำนวนเงินเท่า ๆ กันทุกคน แสดงให้เห็นว่าหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์นี้มิได้พิจารณาความจริงข้อหนึ่งที่ว่า มนุษย์เราแต่ละคนมีความสามารถไม่เท่าเทียมกัน

<sup>51</sup> แหล่งเดิม.

<sup>52</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 7-8). เล่มเดิม.

<sup>53</sup> ภาษีอากรธุรกิจ (น. 17). เล่มเดิม.

<sup>54</sup> เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1 *Economics of Taxation I* (น. 29). เล่มเดิม.

<sup>55</sup> จาก เอกสารการสอนชุดวิชาเศรษฐศาสตร์สาธารณะ *Public Economic* (น. 124-125), โดย สุภรัตน์ ภัทน์กุล, 2528, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

<sup>56</sup> เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1 *Economics of Taxation I* (น. 29). เล่มเดิม.

ไม่ว่าจะเป็นความสามารถในด้านการหารายได้ ทรัพย์สินหรือเงินทุน เมื่อความสามารถดังกล่าวแตกต่างกันเช่นนี้ ความสามารถในการเสียภาษีก็ควรจะต้องแตกต่างกันด้วย ดังนั้นการที่ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุกคนเสียภาษีเท่า ๆ กัน จึงไม่ชอบด้วยหลักความเป็นธรรมที่แท้จริง

1) การเฉลี่ยภาษีอากรให้ทุกคนเสียในจำนวนเงินเท่า ๆ กัน อาจมีผลทำให้ผู้เสียภาษีบางคนต้องเสียภาษีมากกว่าเงินได้ที่ทำมาหาได้ ยิ่งกว่านั้นผู้เสียภาษีที่มีรายได้ต่ำมาก ๆ อาจไม่มีเงินเสียภาษีเลยก็ได้

2) การที่ผู้เสียภาษีทุกคนต้องเสียภาษีเท่า ๆ กัน ย่อมมีผลทำให้ผู้ที่มีรายได้ต่ำหรือคนยากคนจน ต้องรับภาระภาษีมากกว่าผู้มีเงินได้สูงหรือคนร่ำรวย เพราะเงินแต่ละบาทแต่ละสตางค์ของคนรวยและคนจนมีอรรถประโยชน์สุดท้าย (Marginal Utility) แตกต่างกัน

#### ข) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principles of Relative Equity)

จากข้อเสียของการเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ดังกล่าวแล้ว ทำให้มีผู้พยายามคิดหาหลักเกณฑ์ใหม่ขึ้นมา ซึ่งได้แก่หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ หลักนี้อธิบายว่าการจัดเก็บภาษีถ้าจะทำให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีแล้ว ควรจะต้องพิจารณาถึงความสามารถของผู้เสียภาษี หรือผลประโยชน์ที่ผู้เสียจะพึงได้รับจากรัฐด้วย<sup>57</sup> ดังนั้นการจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ จึงแบ่งออกเป็น 2 หลักย่อย คือ หลักผลประโยชน์ (Benefit Principle) และหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability-To-Pay Principle)

1) หลักผลประโยชน์ การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์มีรากฐานจากแนวคิดที่ว่า ผู้ที่ได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการใด ๆ ของรัฐ จะต้องเป็นผู้เสียภาษีเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าหรือบริการเหล่านั้นตามสัดส่วนหรือขนาดของประโยชน์ที่ตนได้รับ<sup>58</sup> ถึงแม้ว่าการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์จะมีข้อดีที่ว่า จำนวนภาษีที่จัดเก็บสอดคล้องกับขนาดของผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีแต่ละรายได้รับจากการใช้จ่ายในการผลิตสินค้าหรือบริการของรัฐก็ตาม แต่ก็มีข้อยุ่งยากในการปฏิบัติหลายประการ ที่สำคัญคือ สินค้าหรือบริการสาธารณะหลายอย่างที่รัฐจัดสรรให้กับประชาชนนั้นไม่อาจกำหนดมูลค่าของประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับได้ เช่น การป้องกันประเทศ กระบวนการยุติธรรม เป็นต้น<sup>59</sup> แต่การนำเอาหลักผลประโยชน์มาใช้ในการเก็บภาษีอาจขัดกับหลักความยุติธรรม กล่าวคือ กิจการต่าง ๆ ของรัฐโดยส่วนใหญ่นั้นจะให้ประโยชน์แก่คนจนมากกว่าคนรวย เช่น กิจการด้านสาธารณสุข การศึกษาและการประกันสังคม เป็นต้น ดังนั้น

<sup>57</sup> เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1 *Economics of Taxation I* (น. 30). เล่มเดิม.

<sup>58</sup> จาก เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 (น. 73), 2527, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช

<sup>59</sup> เอกสารการสอนชุดวิชาเศรษฐศาสตร์สาธารณะ *Public Economic* (น. 125-126). เล่มเดิม.

หากนำเอาหลักผลประโยชน์มาใช้ในกรณีนี้ ก็หมายความว่าคนจนที่ได้รับผลประโยชน์หรือเป็นผู้ได้รับบริการมากกว่าคนรวยก็ต้องเสียภาษีมากกว่าคนรวย ดังนั้นผู้วิจัยเห็นว่าหลักผลประโยชน์ไม่อาจนำมาใช้เพื่อให้เกิดประโยชน์และความเป็นธรรมได้อย่างมีประสิทธิภาพ

2) หลักความสามารถในการเสียภาษี การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี จะใช้ความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลซึ่งอาจวัดจากทรัพย์สิน รายได้ หรือการใช้จ่ายของแต่ละบุคคลเป็นเกณฑ์กำหนดจำนวนภาษีที่ต้องเสีย กล่าวคือ ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากก็ต้องเสียภาษีให้กับรัฐมาก ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีให้กับรัฐน้อยก็ควรเสียภาษีให้กับรัฐน้อยตามขนาดความสามารถในการเสียภาษีของตน<sup>60</sup>

การจัดเก็บภาษีตามหลักการนี้แม้จะมีความยุ่งยากในการหามาตรวัดความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีว่าจะใช้อะไรเป็นเครื่องวัดความสามารถที่ดี แต่เมื่อเปรียบเทียบกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์แล้วหลักผลประโยชน์นั้นจะต้องทราบผลประโยชน์จากการใช้จ่ายของรัฐบาลว่าการใช้จ่ายแต่ละอย่างเกิดผลประโยชน์แก่ใครมากน้อยเพียงใด แล้วจึงเก็บภาษีตามผลประโยชน์ที่เขาได้รับ การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์จึงไม่สามารถใช้ภาษีเป็นเครื่องมือทางการคลังเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ในการกระจายความเป็นธรรมได้ การจัดเก็บภาษีภายใต้หลักผลประโยชน์จะเกิดความเป็นธรรมก็ต่อเมื่อการกระจายรายได้ในสังคมมีความเหมาะสมอยู่ก่อนแล้ว ส่วนการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีจะช่วยแก้ปัญหาความเหลื่อมล้ำโดยการกระจายความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีได้<sup>61</sup> การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการจัดเก็บภาษีจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมสองด้านด้วยกัน คือ ความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) และความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity)

#### (1) หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอน (Horizontal Equity of Taxation)

มีหลักว่า บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกันควรถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน หรือคนที่มีรายได้เท่ากันจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่เท่ากัน<sup>62</sup> หลักความเป็นธรรมในแนวนอนเป็นหลักที่นำไปประยุกต์ใช้ในด้วยทฤษฎีหมายเพื่อเป็นหลักแห่งความเท่าเทียมกันขั้นพื้นฐาน เช่น ถ้าเราใช้รายได้เป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษี ภาษีที่รัฐบาลจะใช้เป็นเครื่องมือในการกระจายความเป็นธรรมคือ ภาษีเงินได้ (Income Tax) โดยคนที่มีรายได้เท่ากันจะถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน<sup>63</sup>

<sup>60</sup> เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 (น. 74). เล่มเดิม.

<sup>61</sup> จาก ทฤษฎีภาษีอากร *The Theory of Taxation* (น. 46), โดย บุญธรรม ราชรักษ์, 2552, กรุงเทพฯ: ทิธีเอ็น.

<sup>62</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 29). เล่มเดิม.

<sup>63</sup> ทฤษฎีภาษีอากร *The Theory of Taxation* (น. 50). เล่มเดิม.

## (2) หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง (Vertical Equity of Taxation)

มีหลักการว่า บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์ที่แตกต่างกันควรแบกรับภาระภาษีที่แตกต่างกัน หรือคนที่มียาจ่ายได้มากจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่แตกต่างจากคนที่มียาจ่ายได้น้อย หรือ คนรายจ่ายภาษีในจำนวนที่สูงกว่าคนอื่น<sup>64</sup>

หลักความเป็นธรรมในแนวตั้งเป็นหลักที่นำไปปฏิบัติเพื่อความเท่าเทียมกัน เช่นเดียวกับความเป็นธรรมในแนวนอน แต่หลักความเป็นธรรมในแนวตั้งแตกต่างกับหลักความเป็นธรรมในแนวนอนตรงที่ตามหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง บุคคลแต่ละคนจะเสียภาษีแตกต่างกันตามความสามารถในการเสียภาษี เช่น นาย ก เป็นผู้มีรายได้สูงกว่านาย ข ดังนั้น นาย ก ควรจะต้องเสียภาษีมากกว่านาย ข<sup>65</sup>

ดังนั้น เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมทั้งในแนวตั้ง และแนวนอน จะต้องมีการวัดความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี ซึ่งประกอบด้วย 3 สิ่งคือ

(ก) รายได้ เป็นเครื่องวัดความสามารถในระยะเวลาหนึ่งของบุคคล เนื่องจากรายได้มีลักษณะประจำ การใช้รายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถจึงคิดว่าการวัดความสามารถจากทรัพย์สิน เพราะรายได้ที่มีลักษณะประจำอาจใช้จ่ายได้โดยไม่ทำให้ทรัพย์สินที่มีอยู่หดหายไป เนื่องจากรายไดยังคงได้รับเพิ่มอยู่ตลอด ไม่ได้ส่งผลกระทบต่อทรัพย์สินเดิมที่ตนถือครองเพราะทรัพย์สินก็ยังคงอยู่แต่ในกรณีเป็นบุคคลที่มีทรัพย์สินแต่ไม่มีรายได้ประจำ หากถูกเรียกเก็บภาษีจากทรัพย์สิน นานวันเข้า เมื่อไม่มีเงินจ่ายค่าภาษี ก็อาจต้องขายทรัพย์สินไป ฐานภาษีเก็บจากรายได้จึงมีความมั่นคงกว่าทรัพย์สิน<sup>66</sup> อย่างไรก็ตามมีข้อที่น่าสังเกตอีกประการ คือ รายได้ หรือเงินได้ ซึ่งถือเป็นตัววัดความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล ถึงแม้จะมีเงินได้ก่อนเสียภาษีเท่ากัน บุคคลอาจจะมีความสามารถในการเสียภาษีต่างกัน ตามที่ The Musgraves กล่าวว่า “เงินได้เท่ากันอาจจะไม่ได้บ่งชี้ว่ามีความสามารถในการจ่ายภาษีเท่ากัน หากว่าผู้เสียภาษีอยู่ในสถานการณ์ที่แตกต่างกัน”<sup>67</sup> นอกจากนี้พิจารณารายได้หรือเงินได้แล้ว ยังต้องพิจารณาปัจจัยที่เป็นตัวกำหนดความสามารถในการเสียภาษีอย่างอื่นประกอบด้วย ได้แก่ ลักษณะของแต่ละบุคคล สถานภาพหรือสถานการณ์ของแต่ละบุคคล และ รายจ่ายอันเป็นที่มาของรายได้ ตัวอย่างเช่น ผู้มีเงินได้ที่มีคู่สมรส หรือมีบุตร น่าจะมีความสามารถในการเสียภาษีน้อยกว่าคนโสด เป็นต้น

<sup>64</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 29). เล่มเดิม.

<sup>65</sup> ทฤษฎีภาษีอากร *The Theory of Taxation* (น. 50). เล่มเดิม.

<sup>66</sup> กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 25). เล่มเดิม.

<sup>67</sup> *The Musgraves* (p. 344), 1980. (อ้างถึงในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 23). เล่มเดิม).



(ข) รายจ่าย เป็นเครื่องวัดว่าบุคคลผู้ใช้จ่ายนั้น ใช้จ่ายของหรือบริการและทรัพยากรของชาติไปเพียงใด ผู้ที่ใช้จ่ายของและบริการไปมากมีความเป็นอยู่ในทางเศรษฐกิจจากการใช้นั้นดีกว่าผู้ที่ใช้จ่ายของและบริการไปน้อย ในบางประเทศจึงมีการจัดเก็บภาษีอากรจำนวนค่าใช้จ่ายรวมในระหว่างปีโดยมีอัตราก้าวหน้าเช่นเดียวกับภาษีเงินได้<sup>68</sup> อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยเห็นว่า การจะพิจารณาถึงรายจ่ายต้องพิจารณาให้ลึกลงไปในรายละเอียดคือกว่า รายจ่ายที่เกิดขึ้นนั้น เป็นรายจ่ายที่เกิดจากการบริโภคสิ่งจำเป็นในการดำรงชีพหรือไม่ อย่างเช่น กรณีที่ผู้เสียภาษีมียโรคประจำตัว ผู้เสียภาษีจะต้องเข้ารับการรักษาพยาบาลและจ่ายค่ายาอยู่เป็นประจำ ในกรณีนี้จะถือว่าผู้เสียภาษีที่มีการใช้จ่ายมากจากการรักษาพยาบาล หรือมีการใช้จ่ายสูงจากการบริโภคยา ซึ่งเป็นสิ่งจำเป็นในการดำรงชีพ จะเป็นผู้มีความสามารถในการเสียภาษีสูงนั้นไม่ได้

(ค) ทรัพย์สินที่บุคคลแต่ละคนมีอยู่ เป็นเครื่องวัดกำลังทางเศรษฐกิจของบุคคลในการแสวงหาประโยชน์จากทรัพย์สิน โดยให้เช่า ให้กู้ เพื่อขาย เพื่อใช้จ่าย ซึ่งบุคคลที่ไม่มีทรัพย์สินไม่อาจทำได้ ฉะนั้น จึงมีภาษีอากรหลายประเภทที่เก็บจากทรัพย์สิน เช่น ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีสถยนต์<sup>69</sup>

เมื่อเปรียบเทียบทางเลือกมาตรการวัดความสามารถจากทรัพย์สิน รายได้ และรายจ่ายแล้ว จะเห็นได้ว่ารายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถที่ดีที่สุด เพราะนอกจากจะได้เปรียบทรัพย์สินเพราะเป็นฐานภาษีที่จะไม่ถูกทำให้ฐานหดหายไปในตัวเองเช่นทรัพย์สินแล้ว ยังได้เปรียบกว่ารายจ่ายเพราะการใช้จ่ายในสิ่งที่จำเป็น เช่น การบริโภคเพื่อการยังชีพและการรักษาพยาบาลในยามเจ็บป่วยไม่อาจใช้เป็นเครื่องวัดความสามารถที่ดีและในทางปฏิบัติการเก็บภาษีจากการใช้จ่ายเป็นเรื่องที่ยุ่ยากมาก<sup>70</sup>

### 2.2.3 หลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency)

ในงานวิจัยนี้ขอแบ่งออกเป็น 2 หลักตามความเห็นของท่าน รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์ กล่าวคือ หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี และ หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมียหลักการว่า ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรของผู้เสียภาษีควรต้องต่ำที่สุด<sup>71</sup> ทั้งนี้ก็ขึ้นอยู่กับ การปฏิบัติงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีจะต้องมีประสิทธิภาพเพียงพอ เจ้าหน้าที่ต้องเอาใจใส่ในการทำงาน วิธีการบริหาร

<sup>68</sup> กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 25). เล่มเดิม.

<sup>69</sup> แหล่งเดิม.

<sup>70</sup> แหล่งเดิม

<sup>71</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 34). เล่มเดิม.

การจัดเก็บภาษีต้องไม่ยุ่งยาก มีการจัดองค์กรและวิธีการทำงานที่ดี นำเทคโนโลยีใหม่ ๆ มาช่วยในการทำงาน<sup>72</sup> ตัวอย่างเช่น การนำคอมพิวเตอร์ ใช้ในการเก็บข้อมูล หรือการใช้อินเทอร์เน็ต เพื่อช่วยลดขั้นตอนในการทำงาน หรือกรณียื่นแบบฟอร์มต่าง ๆ ผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ เป็นต้น สาเหตุที่จำเป็นจะต้องให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพก็เนื่องมาจากเหตุผลดังต่อไปนี้ ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของรัฐ ย่อมส่งผลกระทบต่อรายได้ของรัฐบาลที่เกิดจากการจัดเก็บภาษี ดังนั้น เพื่อที่รายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลจะมีเพียงพอต่อความต้องการของรัฐบาล หรือเพื่อให้รัฐบาลสูญเสียรายได้น้อยที่สุด ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษี จึงควรต้องต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้เมื่อเทียบกับรายได้จากการจัดเก็บภาษี<sup>73</sup>

ส่วนค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี ถือเป็นภาระที่เพิ่มขึ้นแก่ผู้เสียภาษีนอกจากจำนวนภาษีที่ต้องจ่าย ภาระที่เกิดขึ้นแก่ผู้เสียภาษี เนื่องจากค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูงอาจนำไปสู่การลดลงอย่างมากของรายได้ที่ใช้จ่ายได้ (Disposable Income)<sup>74</sup> และ ความไม่เต็มใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี<sup>75</sup> เพื่อไม่ให้เกิดผลกระทบดังกล่าว ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายหรือในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีควรจะเกิดขึ้นน้อยที่สุด หรือต่ำที่สุด

ในกรณีที่รายได้ที่ใช้จ่ายได้ถูกคาดว่าจะนำไปออมและลงทุน ยิ่งรายได้ที่ใช้จ่ายได้เหลือน้อยลงเพียงใด ผู้เสียภาษีก็น้อยลงหรือลงทุนน้อยลงเพียงนั้น ส่งผลให้เงินที่คาดว่าจะได้เพิ่มขึ้นจากเงินออมและเงินลงทุนจึงถูกยับยั้ง ผลที่ตามมาคือรายได้ของรัฐที่จะได้มาจากการจัดเก็บภาษีจากผลตอบแทนจากเงินออมและเงินลงทุนก็จะลดลงตามไปด้วย<sup>76</sup>

ส่วนในกรณีที่รายได้ของรัฐจากการจัดเก็บภาษีจะน้อยลง เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่เต็มใจที่จะจ่ายภาษีเพราะค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูง และนำไปสู่การหลบหลีกหรือหนีภาษี<sup>77</sup>

<sup>72</sup> กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร *Law Of Taxation* (น. 24). เล่มเดิม.

<sup>73</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 34). เล่มเดิม.

<sup>74</sup> รายได้ที่ใช้จ่ายได้ หมายถึง “รายได้ทั้งหมดที่ครัวเรือนได้รับมา (เรียกว่าเงินได้ส่วนบุคคล – Personal Income) หักด้วยภาษีเงินได้ส่วนบุคคล รายได้ส่วนนี้แสดงถึงอำนาจซื้อที่แท้จริงและความสามารถในการออมของประชาชน” จาก *พจนานุกรมศัพท์เศรษฐศาสตร์* (น. 109), โดย วันรักษ์ มิ่งมณีนาคิน, 2542, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.อ้างถึงใน *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์*. เล่มเดิม.

<sup>75</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 34). เล่มเดิม.

<sup>76</sup> แหล่งเดิม.

<sup>77</sup> แหล่งเดิม.

ดังนั้น จึงสรุปได้ว่า หากค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่สูง และ ค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่สูงจะทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีจำนวนมาก ดังนั้น การจัดเก็บภาษีตามหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีที่มีค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่ต่ำ จะก่อให้เกิดรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่มากขึ้น

สิ่งที่ต้องพิจารณาต่อไปคือ ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ คือ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการทำงานของระบบภาษีและที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ดังนั้น ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีจึงหมายถึง เงิน และเวลา ที่เจ้าหน้าที่ต้องใช้ในการจัดเก็บภาษี<sup>78</sup> ตัวอย่างเช่น ค่าจ้างเงินเดือนของเจ้าหน้าที่ ค่าสถานที่ อุปกรณ์ต่าง ๆ เงินและเวลาที่ต้องใช้จ่ายไปในการจัดเก็บภาษี ในการฝึกอบรม เป็นต้น ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีที่กล่าวถึงนี้นับได้ว่า เป็นความสูญเสียเปล่าทางเศรษฐกิจ ทั้งนี้เพราะว่าการจัดเก็บภาษีเป็นเพียงการโอนทรัพยากรจากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐบาลโดยมิได้ก่อให้เกิดรายได้หรือผลผลิตของประเทศแต่อย่างใด<sup>79</sup> ส่วนค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี คือ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่ผู้เสียภาษีได้จ่ายไปเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายและเพื่อปฏิบัติตามแนวปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล ค่าใช้จ่ายเหล่านี้เกี่ยวข้องกับเวลา และเงินที่ผู้เสียภาษีได้ใช้จ่ายไป<sup>80</sup> ตัวอย่างเช่น เวลาที่ใช้ในการกรอกแบบแสดงรายการเสียภาษี เงินที่ผู้เสียภาษีได้ใช้จ่ายเพื่อว่าจ้างนักกฎหมายหรือนักบัญชี เป็นต้น

มีสาเหตุหลายประการที่ก่อให้เกิดการเพิ่มขึ้นของค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี และในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี โดยสาเหตุหลัก คือ กฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อน กับ การหลบหลีกและหนีภาษี กล่าวคือ กฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อน นั้นย่อมมีข้อมูลที่ค่อนข้างมาก และยากต่อการทำความเข้าใจ เจ้าหน้าที่จำเป็นต้องใช้เวลาในการศึกษาทำความเข้าใจข้อกฎหมายและระเบียบ รวมถึงขั้นตอนวิธีบังคับใช้ในการบริหารจัดการเก็บภาษี ส่วนผู้เสียภาษีนั้น เป็นประชาชนคนธรรมดาโดยส่วนใหญ่ไม่มีความรู้ความเข้าใจในข้อกฎหมาย ถ้าหากเป็นกฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อนมากขึ้น ย่อมเป็นการยากที่จะเข้าใจและปฏิบัติตามได้ ทำให้ผู้เสียภาษีต้องใช้เวลาและใช้จ่ายเงินมากขึ้นในการปฏิบัติตามให้ถูกต้องตามกฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อน ส่วนสาเหตุอีกประการคือ การหลบหลีกและหนีภาษีซึ่งก่อให้เกิดความสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บ

<sup>78</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 35). เล่มเดิม.

<sup>79</sup> เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 (น. 82). เล่มเดิม.

<sup>80</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 35). เล่มเดิม.

ภาษีในจำนวนมหาศาล ดังนั้น การต่อต้านการหลบหลีกและหนีภาษีจึงเป็นสิ่งจำเป็น ส่งผลให้รัฐบาลต้องมีค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีที่เพิ่มมากขึ้น เพื่อเป็นค่าใช้จ่ายของเจ้าหน้าที่ในการต่อต้านและตรวจจับการหลบหลีกและหนีภาษี และในขณะเดียวกัน การหลบหลีกและหนีภาษีอาจทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้ที่ไม่หลบหลีกและผู้ที่ไม่หนีภาษีเพิ่มขึ้น เพราะบุคคลเหล่านี้อาจต้องใช้เวลาและใช้เงินมากขึ้นเพื่อปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ที่ต่อต้านการหลบหลีกภาษีและหนีภาษีด้วยเช่นกัน ดังนั้นจึงจำเป็นต้องมีมาตรการในการทำให้ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีและปฏิบัติตามกฎหมายภาษีน้อยลง ดังนี้

ก) ระบบภาษีและกฎหมายภาษีควรที่จะประกอบด้วยโครงสร้างที่ง่ายและไม่ซับซ้อน ทั้งนี้ เพราะจะเป็นการง่ายต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีในการเข้าใจและบริหารจัดการภาษีที่มีโครงสร้างที่ง่ายและไม่ซับซ้อน นอกจากนี้ ความง่ายของระบบภาษีและกฎหมายที่เกิดจากโครงสร้างที่ง่ายและไม่ซับซ้อนจะปิดช่องโหว่ในการหลบหลีกและหนีภาษี เนื่องจากช่องโหว่ในการหลบหลีกและหนีภาษีถูกพบได้ในกฎหมายภาษีที่ซับซ้อน ผลที่ตามมาของความง่ายของระบบภาษีและกฎหมายภาษีก็คือ รัฐบาลไม่จำเป็นต้องใช้ทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่มากในการบริหารกฎหมายภาษีที่ง่าย และไม่จำเป็นต้องออกบทบัญญัติพิเศษเพื่อปิดช่องโหว่ในกฎหมายภาษี สิ่งนี้จะส่งผลให้ต้นทุนในการบริหารจัดการภาษีน้อยลง และจะทำให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้น<sup>81</sup> และจะเป็นการง่ายสำหรับผู้เสียภาษีที่จะเข้าใจและปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบที่ใช้โครงสร้างภาษีที่ง่าย ผลที่ตามมา ผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องใช้เงินและเวลาที่เพิ่มมากขึ้นในการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบที่ง่าย<sup>82</sup>

ข) การทำให้แรงจูงใจในการหลบหลีกและหนีภาษีน้อยลง นอกจากนี้ การปรับปรุงระบบการบริหารจัดการภาษีให้ทันสมัยอยู่เสมอจะช่วยป้องกันการหลบหลีกและหนีภาษีในรูปแบบใหม่ ๆ เมื่อการหลบหลีกและหนีภาษีน้อยลง รัฐบาลก็ไม่จำเป็นต้องใช้ทรัพยากรที่เพิ่มมากขึ้นในการต่อต้านและตรวจจับการหลบหลีกและหนีภาษี สิ่งนี้จะทำให้ต้นทุนในการบริหารจัดการภาษีน้อยลง และจะทำให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้น<sup>83</sup> George E. Lent and Teruo Hirao<sup>84</sup> กล่าวสนับสนุนว่า การสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีจะลดลง ถ้าแรงจูงใจที่จะหนีภาษีน้อยลง และถ้ามีการบังคับใช้กฎหมายภาษีที่มีประสิทธิภาพนอกจากนี้ เมื่อการหลบหลีกภาษีและหนีภาษี

<sup>81</sup> แหล่งเดิม.

<sup>82</sup> แหล่งเดิม.

<sup>83</sup> แหล่งเดิม.

<sup>84</sup> George E. Lent and Teruo Hirao, p. 35, 1970. (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 37). เล่มเดิม).

ลดลง กฎหมายเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ที่ผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติตามก็จะน้อยลง ซึ่งจะส่งผลให้ค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษียลดลงไปด้วย<sup>85</sup>

ค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่ต่ำลงอันเป็นผลมาจากการใช้กฎหมายและระเบียบที่ง่ายและเป็นผลมาจากการลดแรงจูงใจในการหลบหลีกและหนีภาษี จะทำให้เงินได้ของผู้เสียภาษีที่จะนำไปใช้เพื่อการจับจ่ายใช้สอยเพิ่มมากขึ้น และจะเป็นการส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีสมัครใจเสียภาษี ซึ่งจะทำให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลสูงขึ้นตามไปด้วย นอกจากนี้การที่ค่าใช้จ่ายในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษียลดลง ก็จะทำให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลสูงขึ้น<sup>86</sup>

หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ หรือหลักความเป็นกลางมีหลักการว่า ภาษีต้องก่อให้เกิดผลกระทบที่ไม่ตั้งใจให้เกิดแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด (Minimum Unintended Effect) หรือก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจอันนำมาซึ่งผลไม่จูงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด (The Disincentive Effect)<sup>87</sup> กล่าวคือ ระบบภาษีอากรจะต้องไม่เปลี่ยนแปลงหรือกระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภค การออม การแข่งขันการผลิต สินค้าและบริการ ตลอดจนการทำงานของกลไกตลาด เช่น ถ้ามีการเก็บภาษีสินค้าชิ้นหนึ่ง ก็ต้องมี การเก็บภาษีสินค้าประเภทเดียวกันกับยี่ห้ออื่น ๆ ด้วย มิฉะนั้นจะก่อให้เกิดการกระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภคได้ แนวความคิดนี้มีรากฐานมาจากแนวความคิดที่ว่า ภาษีอากรควรจะเป็นแหล่ง รายได้ของรับเพียงแหล่งเดียว รัฐไม่ควรดำเนินกิจการใด ๆ ที่จะกระทบกระเทือนการตัดสินใจทาง เศรษฐกิจของภาคเอกชน<sup>88</sup> อย่างไรก็ตาม ปัจจุบันรัฐบาลในหลายประเทศ ได้ใช้ระบบภาษีอากรที่ไม่เป็นกลางเป็นเครื่องมือในการบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของ ผู้เสียภาษี เพื่อให้สอดคล้องกับนโยบายหรือแนวโน้มที่รัฐบาลใช้ในการพัฒนาเศรษฐกิจ ภายในประเทศ ตัวอย่างเช่น การเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตหรือภาษีจากสินค้าฟุ่มเฟือยต่าง ๆ หรือ การได้รับยกเว้นภาษีจากการออมและการลงทุน เป็นต้น

<sup>85</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 40). เล่มเดิม.

<sup>86</sup> แหล่งเดิม.

<sup>87</sup> แหล่งเดิม.

<sup>88</sup> กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร Law Of Taxation (น. 22). เล่มเดิม.

ผลกระทบจากการใช้ระบบภาษีอากรที่ไม่เป็นกลาง หรือไม่มีประสิทธิภาพ ได้แก่

ก) ผลต่อการเลือกของผู้บริโภค หากมีสินค้าชนิดหนึ่งถูกเรียกเก็บภาษีจากการบริโภคสินค้า ในขณะที่สินค้าอีกชนิดหนึ่งไม่ถูกเรียกเก็บ อาจส่งผลกระทบต่อตัดสินใจของผู้บริโภค โดยเลือกบริโภคสินค้าหรือบริการที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษี หรือถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าสินค้าอีกชนิด

ข) ผลต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ ผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะไม่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ตนชอบและที่ตนถนัด เพราะกิจกรรมดังกล่าวถูกจัดเก็บภาษี หรืออาจเลือกที่จะทำกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษีไม่สูงแทนกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษีที่สูง สิ่งนี้ถือเป็น “ปรากฏการณ์ต่อต้านการเพิ่มผลผลิต” (Counterproductive Phenomenon)<sup>89</sup>

สิ่งที่เป็นปรากฏการณ์คู่ขนานมากับ “ปรากฏการณ์ต่อต้านการเพิ่มผลผลิต” คือ “ปรากฏการณ์ยับยั้งการสร้างรายได้” (Earnings-Restraining Phenomenon) กล่าวคือ การที่ภาษีบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมของผู้เสียภาษี ซึ่งทำให้เกิดผลไม่พึงพอใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ถือเป็น การยับยั้งการสร้างรายได้ของผู้เสียภาษี และนำไปสู่ “ปรากฏการณ์การลดรายได้จากการจัดเก็บภาษี” (Revenue-Reducing Phenomenon) เพราะรัฐบาลอาจได้รับรายได้จากการจัดเก็บภาษีในจำนวนที่น้อยลง เนื่องจากการลดลงของปริมาณภาษี หรือฐานภาษีแคบลง<sup>90</sup>

ค) ผลต่อกรรมวิธีในการผลิต ในด้านการเลือกใช้แรงงานหรือเครื่องจักร การเลือกใช้วัตถุดิบในการผลิตสินค้า ตัวอย่างเช่น รัฐบาลเลือกเก็บภาษีจากสิ่งที่ใช้เป็นวัตถุดิบอย่างหนึ่ง แต่ไม่เก็บภาษีจากอีกสิ่งหนึ่งที่ใช้เป็นวัตถุดิบในการผลิตสินค้าได้เหมือนกัน จะเป็นเหตุให้ผู้ประกอบการเลือกใช้วัตถุดิบที่ไม่ต้องเสียภาษีแทน

ง) ผลต่อรูปแบบองค์กรธุรกิจ ถ้ารัฐบาลเก็บภาษีจากองค์กรธุรกิจรูปแบบหนึ่ง แตกต่างจากอีกรูปแบบหนึ่งที่ได้รับการยกเว้นหรือไม่สามารถตรวจสอบได้ ผู้ประกอบธุรกิจอาจเลือกรูปแบบองค์กรที่ก่อให้เกิดประโยชน์ทางด้านภาษีกับตนมากที่สุด ทั้ง ๆ ที่อาจไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ในทางเศรษฐกิจเลย

ในงานเขียนทางเศรษฐศาสตร์ การบิดเบือน ของภาษีที่ก่อให้เกิดผลไม่พึงพอใจให้ทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ถูกเรียกว่า “ภาระส่วนเกิน” (Excess Burden) หรือ “ความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ” (Deadweight Loss)<sup>91</sup>

ดังนั้น หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจของภาษีจึงต้องการให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจที่เกิดจากการบิดเบือนของภาษีที่ก่อให้เกิดผลไม่พึงพอใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรม

<sup>89</sup> เงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 41). เล่มเดิม.

<sup>90</sup> แหล่งเดิม.

<sup>91</sup> เงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 42). เล่มเดิม.

ทางเศรษฐกิจในระดับที่ต่ำ และเพื่อให้กระบวนการจัดเก็บภาษีทำงานสอดคล้องกับความต้องการของหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจเพื่อก่อให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจที่น้อยที่สุด อันจะนำมาซึ่งการจัดสรรทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดและไม่กระทบกระเทือนต่อรายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล กระบวนการจัดเก็บภาษีต้องมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ หรือภาษีต้องบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีให้น้อยที่สุด<sup>92</sup>

Kath Nightingale กล่าวว่า “ทุกกิจกรรมทางเศรษฐกิจมีต้นทุนและผลประโยชน์เข้ามาเกี่ยวข้อง เช่น ต้นทุนในการทำงานคือความสูญเสียชีวิตในการได้พักผ่อน ส่วนผลประโยชน์จากการทำงานคือเงินค่าตอบแทนที่ได้รับ”<sup>93</sup>

N. Greogory Mankiw กล่าวว่า “เนื่องจากประชาชนตัดสินใจทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจโดยเปรียบเทียบต้นทุนและผลประโยชน์ พฤติกรรมของพวกเขาจึงอาจเปลี่ยนแปลงไปเมื่อต้นทุนหรือผลประโยชน์เปลี่ยนแปลง กล่าวคือ ประชาชนตอบสนองต่อแรงจูงใจในต้นทุนและผลประโยชน์”<sup>94</sup>

ดังนั้น การตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชน จึงขึ้นอยู่กับแรงจูงใจในเรื่องต้นทุนและผลประโยชน์<sup>95</sup>

วิธีการต่อต้านการแทรกแซงหรือบิดเบือนของภาษีต่อการตัดสินใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจต่อแรงจูงใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี ทำได้ผ่านทางการใช้องค์ประกอบของภาษีที่เหมาะสม ผลที่จะตามมาก็คือ การลดลงของผลไม่จูงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจและลดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจในกระบวนการจัดเก็บภาษี โดยองค์ประกอบของภาษีที่เหมาะสม คือ อัตราภาษีที่เหมาะสม ฐานภาษีที่เหมาะสม หน่วยภาษีที่เหมาะสม กฎหมายภาษีและวิธีการจัดเก็บภาษีต้องมีประสิทธิภาพ<sup>96</sup>

<sup>92</sup> แหล่งเดิม.

<sup>93</sup> Kath Nightingale, (p. 8), 2000. (อ้างถึงในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 42). เล่มเดิม).

<sup>94</sup> N. Greogory Mankiw, (p. 7), 1998. (อ้างถึงในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 42-43). เล่มเดิม).

<sup>95</sup> เงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 43). เล่มเดิม.

<sup>96</sup> แหล่งเดิม.

#### 2.2.4 หลักความประหยัด (Economy)

ภาษีที่ดีจะต้องประหยัด หมายความว่า จะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อยแต่เก็บภาษีได้มาก ในเรื่องค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บนี้จะต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายของสังคมในการบรรลุถึงการจัดเก็บภาษีนั่นจะคำนึงถึงค่าใช้จ่ายของรัฐบาลแต่เพียงฝ่ายเดียวไม่ได้ แต่ต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีด้วย เช่น ค่าทำบัญชี ค่าที่ปรึกษาด้านภาษีอากรค่าเสียเวลา และค่าใช้จ่ายในการไปเสียภาษี ระบบภาษีที่ประหยัดจะต้องมีค่าใช้จ่ายของรัฐบาลในการจัดเก็บภาษีที่ต่ำ และค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามภาษีที่ต่ำด้วย<sup>97</sup> ในปัจจุบันหน่วยงานของรัฐรวมทั้งกรมสรรพากรมีการนำระบบอิเล็กทรอนิกส์มาใช้ในการกรอกแบบฟอร์มต่าง ๆ และการยื่นแบบเสียภาษี ซึ่งเป็นวิธีการที่ดีอีกอย่างหนึ่งเพื่อช่วยอำนวยความสะดวกในการให้ความร่วมมือให้แก่ผู้เสียภาษี และทำให้ลดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายแก่ผู้เสียภาษีได้อีกด้วย

#### 2.2.5 หลักความแน่นอน (Certainty)

กล่าวคือ ทั้งในแง่ของบทบัญญัติกฎหมายควรมีความชัดเจนแน่นอน โดยให้คำจำกัดความ กำหนดขอบเขตเพื่อไม่ต้องให้มีการตีความ ใช้ภาษาที่ประชาชนทั่วไปเข้าใจได้โดยง่าย และรวมถึงวิธีระเบียบปฏิบัติ ที่ระบุไว้เป็นขั้นตอนอย่างชัดเจน ซึ่งสามารถแบ่งเป็น 4 ประการคือ

1) ความแน่นอนว่าภาระภาษีตกแก่ผู้ใด (Certainty of Incidence) คือ กฎหมายภาษีอากรต้องมีความแน่นอนว่าต้องการให้ภาระภาษีที่แท้จริงตกแก่ผู้ใด ซึ่งจะทำให้สะดวกแก่เจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีในการตีความกฎหมาย ซึ่งการตีความกฎหมายจะต้องมีความแน่นอนและยึดความถูกต้องตามหลักเกณฑ์และเจตนารมณ์ของกฎหมายเพื่อให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เกี่ยวข้อง มิใช่การตีความเพื่อให้รัฐได้ประโยชน์สูงสุดแต่เพียงอย่างเดียว<sup>98</sup>

2) ความแน่นอนในเรื่องความรับผิดชอบในจำนวนภาษี (Certainty of Liability) คือ กฎหมายภาษีอากรต้องมีหลักเกณฑ์ที่แน่ชัดเพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถกำหนดหรือคำนวณภาระภาษีของตนได้ นอกจากนั้นภาษีที่จัดเก็บควรจะมีแน่นอนทั้งในเรื่องฐานภาษี อัตราภาษี ตลอดจนวันเวลาที่จัดเก็บอีกด้วย<sup>99</sup>

<sup>97</sup> จาก *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร*. เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง (น. 178-179), โดย สมชัย ฤชุพันธุ์, 2538, กรุงเทพฯ: กฎหมายธุรกิจ.

<sup>98</sup> จาก “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร,” โดย สราวุธ ภูษยาภรณ์, 2548, ตุลาคม, 52 (3), น. 46-47.

<sup>99</sup> แหล่งเดิม.



3) ความแน่นอนในเรื่องขอบเขตที่ถือเป็นการหลบหลีกภาษี คือ ควรมีขอบเขตหรือจุดแบ่งที่แน่นอนระหว่างการกระทำที่เป็นการหนีภาษี (Tax Evasion) ซึ่งเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมายกับการเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) ซึ่งไม่ถือว่าผิดกฎหมาย และความแน่นอนในขอบเขตที่เจ้าพนักงานผู้จัดเก็บภาษีสามารถปฏิเสธหรือไม่ยอมรับเทคนิคที่ใช้ในการหนีภาษีหรือเลี่ยงภาษี<sup>100</sup>

4) ความแน่นอนในการคาดการณ์ภาษีที่จะเก็บได้ในแต่ละปีภาษี คือ กฎหมายภาษีอากรควรมีความแน่นอนจนกระทั่งหน่วยงานซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บภาษีสามารถคาดการณ์ได้ถึงจำนวนภาษีที่จะเก็บได้ในปีหนึ่ง ๆ<sup>101</sup>

ดังนั้น ระบบภาษีที่มีความแน่นอนและชัดเจน ส่งผลต่อความสมัครใจในการเสียภาษีอากรของประชาชนให้มีเพิ่มมากขึ้น เพราะผู้เสียภาษีจะได้รับประโยชน์ในการตัดสินใจและการวางแผนล่วงหน้าได้อย่างถูกต้อง แต่ถ้าหากระบบภาษีอากรไม่มีความแน่นอน ย่อมจะบั่นทอนช่องทางไปสู่การทุจริตของเจ้าหน้าที่ และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในระหว่างผู้ให้หน้าที่เสียภาษีด้วยกันได้ เช่น ผู้เสียภาษีที่มีฐานะเท่ากันอาจเสียภาษีไม่เท่ากัน ทั้งนี้เพราะเจ้าหน้าที่บางรายอาจอาศัยความกำกวมของกฎหมายตีความเพื่อช่วยเหลือผู้เสียภาษีโดยเรียกร้อยเอาผลประโยชน์ส่วนตัว แต่ถึงแม้ไม่มีเจตนาทุจริตเจ้าหน้าที่ก็อาจใช้วิจารณญาณที่แตกต่างตีความกฎหมายแตกต่างกัน เป็นต้น<sup>102</sup>

#### 2.2.6 หลักความเรียบง่าย (Simplicity)

หลักนี้ถือว่า ภาษีที่ดีจะต้องสะดวกในการจัดเก็บและสะดวกในวิธีปฏิบัติในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี หมายความว่า การจัดเก็บจะต้องเป็นไปด้วยวิธีที่ง่ายและง่ายต่อประชาชนที่จะปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ในการนี้สิ่งที่สำคัญคือกฎหมายภาษีจะต้องเข้าใจง่าย หลักเกณฑ์ต่าง ๆ ต้องไม่สลับซับซ้อนจนคนทั่วไปเข้าใจมิได้ ต้องใช้ภาษาธรรมดาที่เข้าใจง่าย ไม่ใช่ภาษากฎหมาย<sup>103</sup> นอกจากนั้นขั้นตอนในการปฏิบัติ รวมถึงวิธีการกรอกเอกสารแบบฟอร์มต่าง ๆ จะต้องเข้าใจได้โดยง่าย และมีหน่วยงานหรือเจ้าหน้าที่คอยให้ข้อมูลและคำแนะนำแก่ผู้เสียภาษี

#### 2.2.7 หลักความยอมรับ (Acceptability)

การจัดเก็บภาษีอากรจะได้รับความร่วมมือหรือไม่ นอกจากจะขึ้นอยู่กับความพยายามของรัฐบาลแล้วที่สำคัญยังขึ้นอยู่กับความร่วมมือของประชาชนด้วย หากประชาชนให้ความร่วมมือในการเสียภาษีการจัดเก็บภาษีก็น่าจะง่าย ภาษีที่จะได้รับความร่วมมือจากประชาชนอย่างดีจะต้องเป็น

<sup>100</sup> แหล่งเดิม.

<sup>101</sup> แหล่งเดิม.

<sup>102</sup> เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 (น. 50). เล่มเดิม.

<sup>103</sup> ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร (น. 44-45). เล่มเดิม.

ภาษีที่ได้รับการยอมรับจากสังคม หากสังคมเห็นว่าเหมาะสมและเป็นการสมควรที่จะต้องเสียภาษีนั้น ภาษีนั่นก็จะได้รับความร่วมมือจากประชาชน หากสังคมไม่ยอมรับภาษีนั่นและเห็นว่าเป็นการไม่เหมาะสมไม่สมควรและไม่ยุติธรรม ภาษีนั่นก็จะไม่ได้รับความร่วมมือจากประชาชน<sup>104</sup> นอกจากนี้ผู้วิจัยเห็นว่า การปลูกจิตสำนึกที่ดี และการให้ข้อมูลเพื่อทำความเข้าใจแก่ประชาชนผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีว่า การเสียภาษีนั่นไม่ใช่การเบียดเบียนรายได้หรือทรัพย์สินของตนเอง แต่การเสียภาษีนั่นเป็นหน้าที่พื้นฐานที่ประชาชนที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีทุกคนจะต้องปฏิบัติเพื่อผลประโยชน์โดยรวมของประเทศชาติ เพื่อให้เกิดการยอมรับและสมัครใจในการเสียภาษี

#### 2.2.8 หลักความชอบด้วยกฎหมาย (Legitimacy)

ในสายตาของประชาชนผู้เสียภาษี ทั้งเป้าหมายและการทำงานของระบบภาษีต้องมีความถูกต้องตามกฎหมาย<sup>105</sup> หมายความว่า ทั้งตัวบทกฎหมาย ขั้นตอนกระบวนการจัดเก็บ และวิธีการบริหารเงินภาษีที่เก็บได้ของภาครัฐจะต้องมีความชอบด้วยกฎหมาย ไม่นำภาษีไปใช้ในทางทุจริตเพื่อประโยชน์ส่วนตัวหรือพวกพ้องหรือกลุ่มบุคคลเพียงบางกลุ่ม

#### 2.2.9 หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

ภาษีอากรที่ดีควรเป็นระบบที่ช่วยให้มีเสถียรภาพทางเศรษฐกิจทั้งด้านราคาและการจ้างงาน นั่นคือภาษีอากรจะต้องมีการยืดหยุ่นหรือปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจได้อย่างเหมาะสม<sup>106</sup> ตัวอย่างเช่น ในปัจจุบันมีการขยายการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจมากขึ้น โดยมีการค้าขายผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ จึงควรมีการกำหนดระบบภาษีอากรเพื่อให้เหมาะสมกับสถานะที่เปลี่ยนแปลงไป และเพื่อเป็นการส่งเสริมการค้าขายกระตุ้นระบบเศรษฐกิจภายในประเทศ

#### 2.2.10 หลักความร่วมมือระหว่างนานาชาติ (International Cooperation)

เนื่องจากการแข่งขันทางด้านการจัดเก็บภาษีในระหว่างประเทศต่าง ๆ อย่างรุนแรง ประเทศต่าง ๆ จึงควรร่วมมือกันที่จะสร้างความปรองดองในการจัดเก็บภาษี<sup>107</sup> โดยอาจมีการจัดตั้งองค์กร หรือหน่วยงานต่าง ๆ ที่มีนโยบายภาษีในด้านต่าง ๆ ร่วมกัน

<sup>104</sup> ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง (น. 180). เล่มเดิม.

<sup>105</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 8). เล่มเดิม.

<sup>106</sup> กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร Law Of Taxation (น. 23). เล่มเดิม.

<sup>107</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 8). เล่มเดิม.

## 2.3 หลักการและแนวความคิดของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

### 2.3.1 วิวัฒนาการของการจัดเก็บภาษีการค้าก่อนที่จะเปลี่ยนเป็นระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

นับแต่ประเทศไทยได้มีการเปลี่ยนแปลงการปกครองในปี พ.ศ. 2475 จากระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชย์ มาเป็นการปกครองระบอบประชาธิปไตย อันมีรัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุดในการปกครองประเทศ ประเทศไทยได้มีการกำหนดหน้าที่ในการเสียภาษีของประชาชนไว้ในรัฐธรรมนูญ และได้มีการยกเลิกกฎหมายที่ใช้ในการเก็บภาษีบางประเภทที่ไม่เป็นธรรม โดยได้มีการออกพระราชบัญญัติในการจัดเก็บภาษีให้วางอยู่บนหลักความเสมอภาค และเป็นธรรม ให้เป็นที่ยอมรับทั่วไปในทุก ๆ ประเทศ โดยยึดหลักการของภาษีอากรที่ดี พระราชบัญญัติที่ออกในการจัดเก็บภาษีมีหลายฉบับ รวมทั้งพระราชบัญญัติภาษีการค้า พ.ศ. 2475 ซึ่งได้ทำการจัดเก็บจากบุคคลที่ประกอบการค้าประเภทต่าง ๆ<sup>108</sup> โดยในระยะแรกมีลักษณะเป็นภาษีการขายที่จัดเก็บทุกทอด ตั้งแต่ระดับผู้ผลิตจนถึงระดับผู้ขายปลีก ต่อมาในปี พ.ศ. 2504 ได้มีการปฏิรูปโครงสร้างของภาษีการค้าใหม่ โดยให้จัดเก็บเฉพาะในระดับของผู้ผลิตเพียงทอดเดียว<sup>109</sup>

โครงสร้างของภาษีการค้าในขั้นนี้ได้ถูกวิพากษ์วิจารณ์อย่างหนัก ว่าเป็นภาษีที่เป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาการผลิตและการส่งออก และก่อให้เกิดการบิดเบือนทางเศรษฐกิจหลายประการ<sup>110</sup> ต่อมาจึงได้มีความพยายามปรับปรุงแก้ไขกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีการค้าอยู่ตลอดเวลา เพื่อหาทางลดความซ้ำซ้อนของภาระภาษีการค้า และเพื่อให้การจัดเก็บภาษีสอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจการค้าที่กว้างขวางมากขึ้น ซึ่งก็สามารถลดภาระความซ้ำซ้อนของภาษีลงได้แค่เพียงบางส่วน แต่ยังคงไม่อาจจัดความซ้ำซ้อนซึ่งเกิดจากการจัดเก็บภาษีการค้าในกระบวนการผลิตทุกขั้นตอนออกไปได้ แต่กลับก่อให้เกิดความสับสนซ้ำซ้อนในกฎหมายว่าด้วยภาษีการค้ามากยิ่งขึ้นไปอีกด้วย<sup>111</sup> ต่อมาในช่วงต้นปี พ.ศ. 2530 ได้มีการนำแนวคิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) มาใช้จัดเก็บแทนภาษีการค้า เพราะเล็งเห็นว่าภาษีมูลค่าเพิ่มจะสามารถจัดความซ้ำซ้อนของภาระภาษีซึ่งอยู่ในภาษีการค้าลงได้ นอกจากนี้ยังช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดสรรทรัพยากรของประเทศ และเอื้ออำนวยต่อการลงทุนและการส่งออกอีกด้วย<sup>112</sup> ในปี พ.ศ. 2531 รัฐบาลได้นำร่างกฎหมาย

<sup>108</sup> จาก ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรกรณีธุรกรรมทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 14), โดย ศิววรรณ รัตนสังข์, 2551, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

<sup>109</sup> ภาษีอากรธุรกิจ (น. 161). เล่มเดิม

<sup>110</sup> จาก ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย (น. 11), โดย สมชัย ฤชุพันธุ์, 2532, กรุงเทพฯ: กฎหมายธุรกิจ.

<sup>111</sup> ภาษีอากรธุรกิจ (น. 161). เล่มเดิม.

<sup>112</sup> แหล่งเดิม.

มูลค่าเพิ่มเสนอขออนุมัติจากรัฐสภา และได้นำออกบังคับใช้ในต้นปี พ.ศ. 2535 เป็นต้นมาจนถึงปัจจุบัน<sup>113</sup>

ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะขอกล่าวถึงลักษณะทางทฤษฎีของภาษีการค้า การจัดเก็บและโครงสร้างของภาษีการค้าที่ใช้บังคับในประเทศไทย ช่วงก่อนที่จะเปลี่ยนระบบมาเป็นระบบภาษีมูลค่าเพิ่มพอสังเขป ดังนี้

2.3.1.1 ลักษณะของภาษีการค้า เป็นภาษีที่จัดเก็บเนื่องมาจากการประกอบกิจการค่านั้น และโดยก่อนที่จะมีรายได้หรือรายรับจะต้องมีการขายสินค้าเสียก่อน ภาษีการค้าที่จัดเก็บจึงกระทบถึงการขายไปในตัว ภาษีการค้าเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการค้าทั่วไป (General Sales Tax) อาจมีการจัดเก็บหลายทอด (Multiple Stage) หรือจัดเก็บเฉพาะทอดเดียว (Single-Stage) ภาษีการค้าจึงมีชื่อเรียกเป็นการเฉพาะตามลักษณะการจัดเก็บได้หลายชื่อ และถ้าพิจารณาถึงความเป็นมาของภาษีการค้าแล้วจะมีลำดับวิวัฒนาการ ดังนี้ ภาษีขายทุกทอด (Turnover Tax) ภาษีผู้ผลิต (Manufacturers Sales Tax) ภาษีผู้ค้าส่ง (Wholesaler Sales Tax) ภาษีผู้ค้าปลีก (Retail Sales Tax) และภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax)<sup>114</sup>

#### 2.3.1.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการค้า

ได้แก่ ผู้ประกอบการค้าตามทีระบุในอัตราภาษีการค้า (มาตรา 78)

“ผู้ประกอบการค้า” ได้แก่ บุคคลธรรมดา นิติบุคคล คณะบุคคล หรือรัฐวิสาหกิจใด ๆ

ซึ่งเข้าลักษณะตามที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีการค้า และประกอบกิจการในราชอาณาจักร โดยการค่านั้นเป็นการค้าตามประเภทที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีการค้า และหมายความรวมถึงผู้ที่กฎหมายกำหนดให้ถือว่าเป็นผู้ประกอบการค้าด้วย (มาตรา 77 บทนิยาม “ผู้ประกอบการค้า”)<sup>115</sup>

ผู้ประกอบการค้าตามทีระบุในบัญชีอัตราภาษีการค้า ได้แก่ ผู้ที่เข้าลักษณะเป็นผู้ประกอบการค้าตามความหมายทั่วไปอยู่แล้ว และต้องเข้าลักษณะเป็นผู้ผลิต ผู้นำเข้า ผู้ส่งออก ผู้ขายทอดแรก หรือผู้ขายทุกทอด ตามที่กำหนดไว้สำหรับสินค้าแต่ละชนิดหรือรายการในบัญชีอัตราภาษีการค้า ถ้าไม่เข้าลักษณะดังกล่าวแม้จะขายสินค้าก็ไม่ต้องเสียภาษีการค้า<sup>116</sup>

<sup>113</sup> แหล่งเดิม.

<sup>114</sup> เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1 *Economics of Taxation I* (น. 132). เล่มเดิม.

<sup>115</sup> กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 162). เล่มเดิม.

<sup>116</sup> แหล่งเดิม.

ประเภทของกิจการการค้าที่มีหน้าที่เสียภาษีตามบัญชีอัตราภาษีการค้า

ประเภทที่ 1 การขายของ หมายถึงการขายสินค้าชนิดต่าง ๆ รวมตลอดถึงผู้ผลิตสินค้าส่งออกนอกราชอาณาจักร และผู้นำสินค้านอกราชอาณาจักรเข้ามาในราชอาณาจักรด้วย

ประเภทที่ 2 การประกอบกิจการ โรงสีและโรงเลื่อย

ประเภทที่ 3 การขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ประเภทที่ 4 การรับจ้างทำของรวมทั้งการขายส่วนประกอบและวัตถุดิบได้และ  
การให้บริการ

ประเภทที่ 5 การให้เช่าทรัพย์สินที่มีชื่อสังหาริมทรัพย์

ประเภทที่ 6 การทำคลังสินค้า การรับฝากทรัพย์ หรือการให้บริการเกี่ยวกับการเก็บ  
สิ่งของต่าง ๆ ในห้องเย็น

ประเภทที่ 7 การทำกิจการโรงแรมและภัตตาคาร ในดัลคลับ หรือคาบาเรต์

ประเภทที่ 8 การขนส่ง หรือการรับขนไม่ว่าด้วยวิธีการใด ๆ หรือการรับจ้างด้วย  
ยานพาหนะ

ประเภทที่ 9 การทำการโรงรับจำนำ

ประเภทที่ 10 การรับทำการเป็นนายหน้า ตัวแทน หรือรับธุรกิจให้ผู้อื่นนอกจากที่ระบุ  
ไว้ในประเภทการค้าอื่นแล้ว

ประเภทที่ 11 การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร

ประเภทที่ 12 การทำกิจการธนาคาร หรือกิจการของผู้ที่ประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยง  
ธนาคารพาณิชย์

ประเภทที่ 13 การทำกิจการประกันภัย ได้แก่ การรับประกันชีวิต และการรับ  
ประกันภัยอย่างอื่น

### 2.3.1.3 ฐานภาษีการค้า

ในการจัดเก็บภาษีการค้าอาจใช้ฐานจัดเก็บได้ 2 วิธี คือ ฐานภาษีตามราคา (Ad Valorem) ซึ่งกำหนดเป็นร้อยละของราคาสินค้า กับ ฐานภาษีตามสภาพ (Specific) ซึ่งกำหนดตามหน่วยของสินค้า เช่น เป็นเมตรละ เป็นลิตรละเท่านั้นเท่านั้น เป็นต้น<sup>117</sup>

ฐานภาษีสำหรับการค้า ได้แก่ รายรับซึ่งอาจเป็นรายรับที่ผู้ประกอบการค้าได้มาในแต่ละเดือนภาษีหรือรายรับจากการขายสินค้าในเดือนภาษีในกรณีการค้าประเภทขายสินค้าก็ได้ ดังนั้น รายรับและชนิดของกิจการที่ต้องเสียภาษีการค้ามีดังนี้

<sup>117</sup> เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1 *Economics of Taxation I* (น. 132). เล่มเดิม.

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 โดยให้ถือว่าได้มีการขายสินค้าในวันที่น่าเข้าในราชอาณาจักรหรือวันที่ส่งออกนอกราชอาณาจักร หรือในกรณีที่อธิบดีได้ประกาศโดยให้ถือว่าผู้ประกอบการค้าที่เป็นผู้นำเข้าหรือส่งออกซึ่งสินค้าตามที่กำหนดได้ขายสินค้าในวันนำเข้าในราชอาณาจักรหรือวันส่งออกนอกราชอาณาจักร

กรณีนี้รายรับจึงหมายความว่า มูลค่าของสินค้าในวันนำเข้าในราชอาณาจักร หรือวันส่งออกนอกราชอาณาจักร และในกรณีมูลค่าของสินค้าในวันส่งออกนอกราชอาณาจักร ให้ถือตามมูลค่า ณ. ที่ส่งออกแต่ไม่รวมอากรขาออก

(ช) ในกรณีตามมาตรา 78(2) ตามประมวลรัษฎากร (เดิม) รายรับหมายความว่า มูลค่าของสินค้าตามราคาตลาดที่ผู้ประกอบการค้าตามที่ระบุในบัญชีอัตราภาษีการค้าจะพึงได้รับในวันที่ผู้ประกอบการค้าตาม (2) วรรคสองของมาตราดังกล่าวนั้นขายสินค้านั้น

(ซ) ในกรณีการขายสินค้าที่เป็นรถยนต์ รถจักรยานยนต์ น้ำมันแร่ น้ำมันเบนซิน น้ำมันก๊าด น้ำมันดีเซล น้ำมันเชื้อเพลิงหนัก น้ำมันหล่อลื่น น้ำมันเบรก ซีเมนต์ สุราและสินค้าตามที่อธิบดีได้ประกาศระบุตามมาตรา 78 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร (เดิม)

รายรับ จึงหมายความว่า มูลค่าของสินค้านั้น<sup>118</sup>

อัตราภาษีการค้า ส่วนมากใช้อัตราภาษีตามส่วน (Proportional Rate) คือ วางอัตราภาษีไว้ตายตัว ไม่มีการขึ้นลงดังอัตราภาษีก้าวหน้า แต่ภาษีการค้าที่เก็บจากสินค้านานาชนิดนั้นอาจมีอัตราภาษีสูงต่ำแตกต่างกันตามวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บ กล่าวคือ หากรัฐมุ่งหมายจัดเก็บภาษีการค้าเพื่อเป็นรายได้สำหรับนำไปใช้จ่ายในการบำรุงและป้องกันประเทศเพิ่มขึ้น รัฐบาลก็อาจ

<sup>118</sup> จาก การนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้จัดเก็บในประเทศไทย: ศึกษากรณีความเหมาะสมและปัญหาทางกฎหมาย (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 21-22) โดย พงศวรรธ รินทร์ธราศรี, 2551, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

จัดเก็บในอัตราก่อนข้างสูงหรือในกรณีรัฐมีนโยบายที่จะลดหรือลดการบริโภคสินค้าบางชนิด ก็อาจตั้งอัตรากำไรจากสินค้าชนิดนั้นให้สูงกว่าปกติหากประเทศมีภาวะเงินเฟ้อเกิดขึ้น รัฐอาจใช้ภาษีการค้าเป็นเครื่องมือดำเนินนโยบายการคลังของประเทศ โดยเพิ่มอัตรากำไรการค้าจากสินค้าบางประเภทให้สูง เพื่อลดอำนาจซื้อของประชาชนลงมา และในทางตรงกันข้ามหากประเทศมีภาวะเงินฝืด รัฐก็อาจลดอัตรากำไรการค้าลงเพื่อให้ระดับการอุปโภคบริโภคโดยรวมสูงขึ้น<sup>119</sup>

การกำหนดอัตรากำไรการค้าขึ้นเป็นเรื่องค่อนข้างยุ่งยาก เพราะเป็นภาษีที่อาจถูกผลกระทบไปยังผู้บริโภค ดังนั้นการที่จะพิจารณาอัตรากำไรที่เหมาะสมของสินค้าแต่ละประเภท นอกจากจะพิจารณาถึงความได้เปรียบเสียเปรียบระหว่างผู้ประกอบการค้ากันเอง ยังต้องพิจารณาถึงผู้บริโภคที่จะต้องเป็นผู้รับภาระภาษีด้วย ตลอดจนผลกระทบต่อทางเศรษฐกิจและสังคมภายในประเทศก็เป็นปัจจัยสำคัญที่จำเป็นต้องใช้ในการพิจารณากำหนดอัตรากำไรสินค้าประเภทต่าง ๆ

ได้มีข้อวิจารณ์เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีการค้า ว่าเป็นการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นธรรม อีกทั้งยังมีการจัดเก็บที่ซ้ำซ้อน ส่งผลกระทบต่อผู้มีรายได้น้อยที่ต้องรับภาระภาษีมากกว่าผู้มีรายได้อันสูง โดยมีข้อเสียอยู่หลายประการ ดังนี้

(1) ก่อให้เกิดการทวีภาษีซ้ำซ้อน (Cumulative Tax) ภาษีการค้าขึ้นหากดูอย่างผิวเผินแล้ว ก็อาจเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีการค้าขึ้นน่าจะมีความเหมาะสมแล้ว เพราะเป็นภาษีการค้าที่เก็บในระดับเดียวคือระดับการผลิต ไม่น่าจะก่อให้เกิดการทวีภาษีซ้ำซ้อน และอัตรากำไรก็แตกต่างกัน สามารถที่จะกำหนดนโยบายการจัดเก็บภาษีจากสินค้าประเภทต่าง ๆ ในอัตราที่สอดคล้องกับการบริโภคของประชาชนได้ แต่ในความเป็นจริงแล้ว เนื่องจกแม้จะมีการจัดเก็บภาษีในระดับเดียวคือ ระดับการผลิต แต่การทวีภาษีซ้ำซ้อนก็เกิดขึ้นได้โดยกระบวนการผลิตและจำหน่ายนั่นเอง สินค้าใดมีความซับซ้อนในการผลิตมาก ก็จะเกิดปัญหาการสะสมภาษีในราคาสินค้ามากขึ้น เพราะว่าภาษีการค้าขึ้นจะจัดเก็บจากยอดขายรับทุกขั้นตอน โดยไม่ยอมให้หักภาษีต้นทุนออก ดังนั้นยิ่งขั้นตอนการผลิตมาก<sup>120</sup> การเสียภาษีการค้าก็ย่อมมีมากขึ้นตามไปด้วย

(2) การที่มีการจัดเก็บภาษีการค้าหลายอัตราทำให้เกิดการบิดเบือนทางเศรษฐกิจอันเนื่องมาจากภาษีการค้ามีอัตราภาษีถึง 12 อัตรา การที่มีการเก็บภาษีการค้าจากหลายอัตราทำให้ภาษีขาดความเป็นกลาง ความยากของกฎหมายและเป็นการจูงใจให้มีการบิดเบือนในการใช้ทรัพยากรทั้งในด้านการผลิต และการบริโภคเพื่อใช้ประโยชน์จากโครงสร้างภาษีที่ไม่เสมอภาคกัน ก่อให้เกิดความยุ่งยากสลับซับซ้อนและยากต่อการปฏิบัติตามแก่ผู้ประกอบการค้า เช่น เสียภาษี

<sup>119</sup> เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1 *Economics of Taxation I* (น. 134). เล่มเดิม.

<sup>120</sup> จาก “ภาษีมูลค่าเพิ่มคืออะไร,” โดย กรมสรรพากร, 2533, *สรรพากรศาสตร์ กรมสรรพากร*, 37(5), น. 9.

การค้าในอัตราที่ผิดจนต้องถูกตรวจสอบจากเจ้าหน้าที่ และอาจก่อให้เกิดความยุ่งยากให้แก่เจ้าหน้าที่ในการบังคับใช้กฎหมายอีกด้วย<sup>121</sup> ทั้งการจัดเก็บภาษีการค้าที่ระบุนายการสินค้าไว้เป็นการเฉพาะเจาะจง เมื่อมีสินค้าประเภทใหม่ที่เป็นผลมาจากความก้าวหน้าทางเทคโนโลยี ก็จะมีปัญหาว่า จะต้องเสียภาษีการค้าในอัตราเท่าใด ความสลับซับซ้อนและความยุ่งยากเกี่ยวกับการตีความนี้ ก่อให้เกิดการโต้แย้งระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่บ่อยครั้ง<sup>122</sup> ระบบภาษีการค้าก่อให้เกิดการบั่นทอนประสิทธิภาพในการผลิตของอุตสาหกรรมของประเทศ หรือจูงใจให้มีการบิดเบือนการจัดรูปแบบองค์กรธุรกิจ เพราะผู้ผลิตต้องหาทางหลีกเลี่ยงการเสียภาษีซ้ำซ้อนในทุกขั้นตอนการผลิต โดยพยายามรวมขั้นตอนการผลิตให้เป็นไปในแนวดิ่ง (Vertical Integration) แทนที่จะเป็นแนวนาน (Horizontal Integration)<sup>123</sup> กล่าวคือ การรวมขั้นตอนการผลิตตั้งแต่วัตถุดิบ สินค้าขั้นกลางหรือสินค้าที่เป็นส่วนประกอบเข้าไว้ในองค์กรเดียวกันให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ อุตสาหกรรมที่มีการรวมการผลิตทุกขั้นตอนดังกล่าวไว้ในองค์กรเดียวกัน (Vertically Oriented Industries) จะไม่ก่อให้เกิดการใช้ทรัพยากรของชาติอย่างมีประสิทธิภาพผลและทำให้การผลิตและอุตสาหกรรมของประเทศไม่มีประสิทธิภาพด้วยและก่อให้เกิดการบิดเบือนทางเศรษฐกิจ อันเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาทางอุตสาหกรรมของประเทศ<sup>124</sup> ภาษีการค้าไม่เอื้อต่อการส่งออก การซ้ำซ้อนของภาษีทำให้ไม่สามารถคำนวณหามูลค่าของภาษีที่มีฝังอยู่ในตัวสินค้าได้ว่ามีจำนวนเท่าใดแน่นอน เนื่องจากกระบวนการผลิตและกระบวนการการธุรกิจในปัจจุบันมีความสลับซับซ้อนมาก เมื่อคำนวณมูลค่าของภาษีไม่ได้ ก็ไม่อาจจ่ายคืนค่าภาษีให้กับสินค้าที่จะส่งออกไปขายต่างประเทศได้อย่างถูกต้อง ทำให้ต้นทุนการส่งออกของสินค้าไทยมีภาษีการค้ารวมอยู่ด้วย เป็นเหตุให้ขอบเขตการแข่งขัน (Competitive Edge) ของสินค้าไทยลดลง ทำให้การแข่งขันสู้กับสินค้าที่ผลิตจากต่างประเทศที่มีระบบภาษีเอื้อต่อการส่งออกไม่ได้ การที่ภาษีการค้าไม่เอื้อต่อการส่งออก มีส่วนทำให้ไทยเสียดุลการค้ามากกว่าที่ควรจะเป็น<sup>125</sup>

<sup>121</sup> จาก “ภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย,” โดย ไพจิตร โรจนวานิช, 2530, *สรรพากรศาสตร์ กรมสรรพากร*, 34(9), น. 49.

<sup>122</sup> *ภาษีมูลค่าเพิ่มคืออะไร* (น. 9). เล่มเดิม.

<sup>123</sup> แหล่งเดิม.

<sup>124</sup> จาก “ปัญหาเกี่ยวกับภาษีการค้าและภาษีมูลค่าเพิ่ม,” โดย เจริญ ธฤติमानนท์, 2533, *สรรพากรศาสตร์ กรมสรรพากร*, 37(9), น. 92.

<sup>125</sup> *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร. เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง* (น. 13). เล่มเดิม.



(3) ภาษีการค้าของไทยมีความสลับซับซ้อนและยากต่อการปฏิบัติ กฎหมายภาษีการค้าของไทยเป็นกฎหมายที่เข้าใจยาก และเป็นระบบที่ปฏิบัติตามยากมากอันเนื่องมาจากกฎหมายภาษีการค้าที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทนั้น ได้ถูกแก้ไขเปลี่ยนแปลงหลายครั้ง โดยพระราชบัญญัติและพระราชกำหนดหลายฉบับ ตลอดจนรายละเอียดปลีกย่อยที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรอีกหลายฉบับด้วยกันซึ่งล้วนแต่ต้องพิจารณาประกอบกับกฎหมายแม่บทเพื่อให้เป็นไปโดยถูกต้องตามกฎหมาย ความยุ่งยากซับซ้อนของกฎหมายภาษีการค้าย่อมส่งผลกระทบต่อความเต็มใจในการเสียภาษีของผู้ประกอบการ และมีส่วนสำคัญให้ผู้ประกอบการตัดสินใจหลีกเลี่ยงภาษีกัน<sup>126</sup>

เมื่อพบว่าการจัดเก็บภาษีการค้ามีข้อบกพร่องอยู่หลายประการ และได้มีความพยายามที่จะแก้ไขกฎหมายตลอดมา แต่ก็ยังไม่สามารถจัดปัญหาในเรื่องความซ้ำซ้อนของการจัดเก็บภาษีซึ่งเป็นปัญหาสำคัญได้ อย่างไรก็ตาม ภาษีการค้ายังคงจำเป็นต้องมีการจัดเก็บ เพราะภาษีการค้าถือเป็นแหล่งที่มาของรายได้ที่สำคัญของรัฐ ต่อมาจึงได้เปลี่ยนแปลงโครงสร้างการจัดเก็บเป็นลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อลดปัญหาความซ้ำซ้อนของภาษี ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะขอศึกษาถึงความหมาย ลักษณะทางทฤษฎี และหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อให้เกิดความเข้าใจในระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมถึงที่มาของการบัญญัติเป็นตัวบทกฎหมายในเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งผู้วิจัยจะได้กล่าวต่อไปในบทที่ 3

### 2.3.2 ความหมาย ลักษณะทางทฤษฎี และหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.3.2.1 ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Add Tax) หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่ายสินค้าหรือบริการ โดยมูลค่าที่เพิ่มเป็นมูลค่าของส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนในการผลิตและการจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการ ก็คือค่าของผลต่างระหว่างราคาของสินค้าหรือบริการ ผลิต หรือจำหน่าย กับราคาของสินค้าหรือบริการที่ซื้อมาเพื่อใช้ในการผลิตหรือในการจำหน่ายสินค้าหรือบริการ ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเมิน<sup>127</sup> โดยมูลค่าที่เพิ่มขึ้นนี้เกิดจากการที่ผู้ประกอบการได้บวกค่าใช้จ่ายที่เป็นผลตอบแทนของปัจจัยการผลิตต่าง ๆ อันได้แก่ แรงงานที่ดิน เงินทุน และการจัดการ เข้าไปกับค่าใช้จ่ายในการซื้อวัตถุดิบมาเพื่อใช้ในการกิจการ หรืออาจจะกล่าวได้อีกอย่างหนึ่งว่า เมื่อผู้ประกอบการซื้อวัตถุดิบมาเพื่อใช้ในการผลิตหรือให้บริการเป็นมูลค่าเท่าใด ก็จะนำเอาผลรวมของ

<sup>126</sup> จาก ภาษีการค้าสู่ภาษีมูลค่าเพิ่ม (น. 123-124), โดย จงรัก ระรวยทรง, 2533, กรุงเทพฯ: นิติธรรม.

<sup>127</sup> จาก กลยุทธ์การจัดทำบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งระบบ VAT VALUE ADDED TAX (น. 12), โดย สมเดช ไรจน์ศิริเสถียร, 2546, กรุงเทพฯ: ธรรมนิติ เพรส.

ผลตอบแทนต่อปัจจัยการผลิต (เงินเดือนและค่าจ้าง+ค่าเช่า+ดอกเบี้ย+กำไร) บวกเข้าไปเพื่อกำหนดราคาขายของสินค้าหรือบริการนั้น ๆ<sup>128</sup>

### 2.3.2.2 ลักษณะทางทฤษฎี และหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่ง que รัฐจัดเก็บจากการขายสินค้า หรือการให้บริการ การนำเข้า โดยประเทศไทยมีการนำการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้เป็นครั้งแรกในปี พ.ศ. 2535 ดังนั้นเพื่อให้เกิดความเข้าใจในระบบของภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงจำเป็นต้องศึกษาถึงลักษณะทางทฤษฎี และหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งมีหลักการสำคัญดังนี้

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่ง que รัฐจัดเก็บจากการขายสินค้า หรือการให้บริการ การนำเข้า โดยประเทศไทยมีการนำการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้เป็นครั้งแรกในปี พ.ศ. 2535 ดังนั้นเพื่อให้เกิดความเข้าใจในระบบของภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงจำเป็นต้องศึกษาถึงลักษณะทางทฤษฎี และหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งมีหลักการสำคัญดังนี้<sup>129</sup>

(1) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มุ่งเก็บจากการบริโภค (Consumption Tax) หรือจากรายจ่าย (Expenditure Tax) มิได้ใช้ความมั่งคั่งหรือการถือครองทรัพย์สินมาเป็นปัจจัยที่ใช้ในการจัดเก็บภาษี ผู้รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริง คือ ผู้บริโภคคนสุดท้าย ซึ่งผู้ประกอบการที่เป็นผู้ขายสินค้าหรือให้บริการจะถูกกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มทุกเดือนภาษี แต่ผู้ประกอบการมีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ การจัดเก็บภาษีจากรฐานบริโภค ถือเป็นเครื่องมือของรัฐในการบริหารเศรษฐกิจหรือการใช้จ่ายภายในประเทศ กล่าวคือ เมื่อรัฐต้องการให้ประชาชนลดการใช้จ่ายลง รัฐอาจใช้วิธีเพิ่มอัตราภาษีที่จัดเก็บจากรฐานการบริโภคให้สูงขึ้น ในทางกลับกันหากรัฐต้องการส่งเสริมให้ประชาชนมีการใช้จ่ายมากขึ้นเพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจภายในประเทศ รัฐอาจใช้วิธีลดอัตราภาษีให้น้อยลงหรือยกเว้นภาษีที่จัดเก็บจากรฐานบริโภค

(2) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) การจัดเก็บภาษีที่สำคัญของรัฐแบ่งออกเป็น การจัดเก็บภาษีทางตรง และการจัดเก็บภาษีทางอ้อม การจัดเก็บภาษีทางตรงเป็นการจัดเก็บภาษีจากประชาชนโดยตรง ผู้เสียภาษีอาจต้องเสียภาษีโดยการประเมินตนเองหรือรัฐเป็นผู้ประเมินขึ้นอยู่กับภาษีประเภทนั้น ๆ ประชาชนผู้เสียภาษีมักจะรู้สึกว่าเป็นการกระทบต่อความมั่งคั่งและทรัพย์สินที่ตนถือครอง เช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้ หรือการจัดเก็บภาษีทรัพย์สิน เป็นต้น

<sup>128</sup> จาก *จากภาษีการค้าสู่ภาษีมูลค่าเพิ่ม* (น. 127). เล่มเดิม.

<sup>129</sup> จาก *การวางแผนภาษีมูลค่าเพิ่ม* (น. 6), โดย สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2549. (อ้างถึงใน *ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรกรณีธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 39-40), โดย ศิริวรรณ รัตนสังข์, 2551, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

ในขณะที่การจัดเก็บภาษีทางอ้อม ราคาของสินค้าหรือบริการ ได้คิดรวมกันกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่ประชาชนต้องจ่ายจนเสมือนว่าเป็นราคาของสินค้าหรือบริการนั้น ๆ อยู่แล้ว ผู้เสียภาษีจึงไม่รู้สึกต่อต้าน แต่กลับมีความสนใจในการเสียมากกว่าอันเนื่องมาจากการเลือกบริโภคสินค้าหรือบริการของตน

(3) ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นของสินค้าหรือบริการในทุกขั้นตอนของการขายสินค้าหรือให้บริการเฉพาะส่วนที่ยังไม่ผ่านการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาก่อน จึงเป็นภาษีที่จัดเก็บไม่ซ้ำซ้อนและมีความเป็นธรรม

(4) ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บตามหลักปลายทาง (Destination Principle) สำหรับการค้าระหว่างประเทศในการนำเข้าสินค้าหรือบริการจากต่างประเทศ ประเทศไทยถือเป็นปลายทางของสินค้าหรือบริการ ดังนั้น จึงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับการขายสินค้าหรือบริการภายในราชอาณาจักร และในการส่งออกสินค้าหรือบริการไปต่างประเทศ จึงมีการขจัดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าหรือบริการที่ส่งออก โดยให้ผู้ประกอบการที่ส่งออกเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 (Zero Rating)

(5) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเมิน (Assessment Tax) เช่นเดียวกับภาษีเงินได้ และภาษีธุรกิจเฉพาะ

(6) ภาษีมูลค่าเพิ่มให้ความสำคัญต่อระบบเอกสารหลักฐาน เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีแบบประเมินตนเอง และผู้ประกอบการที่จดทะเบียนมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการและนำส่งให้แก่รัฐ การทำหน้าที่ดังกล่าวนี้เปรียบเสมือนว่าผู้ประกอบการเป็นส่วนหนึ่งของกลไกในการจัดเก็บภาษีของรัฐ ดังนั้นเอกสารหลักฐานต่าง ๆ จึงมีความสำคัญ โดยเฉพาะอย่างยิ่งคือใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ ที่ใช้เป็นหลักฐานในการตรวจสอบการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งในประมวลรัษฎากร มาตรา 82/5 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับใบกำกับภาษี นอกจากนี้ ยังมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดทำรายงานและเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องปฏิบัติ

### 2.3.3 แนวความคิดในการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในราชอาณาจักรไทย

ดังที่กล่าวมาแล้วว่าโครงสร้างของภาษีการค้ามีความไม่เป็นธรรม อีกทั้งยังมีการจัดเก็บที่ซ้ำซ้อน ทำให้ยากแก่การปฏิบัติตาม ดังนั้น เมื่อประเทศไทยกำลังเข้าสู่ภาวะการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจ จำเป็นต้องใช้กลยุทธ์ในการพัฒนาประเทศโดยจากเดิมที่มุ่งเน้นการผลิตเพื่อทดแทนการนำเข้า กลายเป็นมุ่งการผลิตเพื่อการส่งออก และการจะทำให้การผลิตเพื่อการส่งออกมีประสิทธิภาพได้ก็คือ ต้องลดต้นทุนในการผลิตเพื่อให้ได้ต้นทุนในการผลิตที่ต่ำ สามารถแข่งขันราคาสินค้ากับตลาดในต่างประเทศได้ ต่อมาประเทศไทยได้เข้าเป็นสมาชิกของความตกลง

ทั่วไปทางการค้า และศุลกากร (General Agreement on Tariffs and Trade: GATT เมื่อเข้าร่วมเป็นสมาชิกแล้วก็ต้องตกอยู่ภายใต้ข้อจำกัดและกฎเกณฑ์ จึงต้องปรับระบบภาษีให้สอดคล้องกับกฎเกณฑ์ โดยเฉพาะภาษีศุลกากร ซึ่งภาษีศุลกากรถือว่าเป็นภาษีทางอ้อมอย่างหนึ่ง และนอกจากนั้นยังต้องปรับระบบภาษีให้ประเทศพึ่งพาภาษีทางตรงน้อยลง และพึ่งพาภาษีทางอ้อมให้มากขึ้น ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเข้ามามีบทบาทในการเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของประเทศแทนภาษีเงินได้ และการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการบริโภคนี้เองจะเป็นปัจจัยในการคำนวณหาดัชนีชี้วัดว่าเศรษฐกิจของประเทศมีแนวโน้มไปในทิศทางใด และจะสะท้อนให้เห็นเศรษฐกิจภาคการผลิตของประเทศได้อีกด้วย<sup>130</sup>

#### 2.3.4 ประโยชน์ของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

การนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ นับเป็นการเปลี่ยนแปลงครั้งสำคัญต่อระบบภาษีอากรของประเทศไทยเป็นการปฏิรูปภาษีการค้าครั้งใหญ่ ทำให้ระบบภาษีอากรของประเทศไทยมีความสอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจในปัจจุบัน โดยผู้วิจัยขอแบ่งข้อดีหรือประโยชน์ ดังนี้ และถืออำนาจต่อการลงทุนการส่งออก และการขยายตัวอย่างรวดเร็วของเศรษฐกิจ เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มไม่มีความซ้ำซ้อนของภาระภาษีดังเช่นภาษีการค้า นอกจากนี้ภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้เกิดความเป็นธรรมและความสะดวกต่อการปฏิบัติตามของผู้เสียภาษีอีกด้วย

2.3.4.1 ภาษีมูลค่าเพิ่มช่วยขจัดปัญหาความซ้ำซ้อนของภาษีการค้าได้ เนื่องจากภาษีการค้าเก็บจากการผลิตสินค้าเกือบทุกชนิด ทำให้ภาษีซึ่งเก็บไปจากกระบวนการผลิตขั้นแรก ๆ จะเป็นฐานภาษีใดการเก็บภาษีจากกระบวนการผลิตขั้นต่อไป ทำให้เกิดภาษีซ้ำซ้อน ในขณะที่ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิต คือ เมื่อผู้ผลิตซื้อเครื่องจักร อุปกรณ์ หรือวัตถุดิบในการผลิต ผู้ผลิตต้องเสียภาษีสำหรับสินค้าทุนและวัตถุดิบต่าง ๆ เมื่อผู้ผลิตขายสินค้านี้ออกไประบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะยอมให้นำเอาภาษีที่เสียไปจากการซื้อต้นทุนหรือวัตถุดิบนั้น มาหักออกจากภาษีที่ต้องเสียเมื่อขายสินค้าได้ ทำให้เสียภาษีเฉพาะส่วนของมูลค่าที่เพิ่มขึ้น

2.3.4.2 ภาษีมูลค่าเพิ่มมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ เพราะใช้กับสินค้าและบริการทุกชนิด ครอบคลุมทั้งขั้นตอนการผลิต และการจำหน่าย มีอัตราภาษีเพียง 2 อัตรา จึงไม่ก่อให้เกิดการบิดเบือนทั้งในการผลิตและการบริโภค ทำให้กลไกการตลาดทำงานได้อย่างเต็มที่

2.3.4.3 ภาษีมูลค่าเพิ่มถืออำนาจต่อการลงทุน เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มจะยอมให้นำเอาภาษีที่เสียไปจากการซื้อต้นทุนหรือวัตถุดิบนั้น มาหักออกจากภาษีที่ต้องเสียเมื่อขายสินค้าได้ จึงเป็นการส่งเสริมการลงทุนกับกิจการทุกประเภท

<sup>130</sup> ภาษีมูลค่าเพิ่ม Value Added Tax (น. 36-37). เล่มเดิม.

2.3.4.4 ภาษีมูลค่าเพิ่มไม่บิดเบือนในการจัดรูปองค์กรธุรกิจ เนื่องจากไม่ว่าจะจัดทำธุรกิจในรูปแบบใดก็ตาม หรือทำสัญญารับเหมากันต่อกันที่ทอดก็เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเท่ากัน

2.3.4.5 ภาษีมูลค่าเพิ่มมีลักษณะที่ง่าย และสะดวกในการปฏิบัติ เนื่องจากมีอัตราภาษีเพียง 2 อัตรา โดยอัตราภาษีมาตรฐานนั้นใช้กับสินค้าและบริการทุกชนิด การคำนวณภาษีก็ง่ายโดยการนำเอาภาษีขายลบด้วยภาษีซื้อ

2.3.4.6 ภาษีมูลค่าเพิ่มเอื้อประโยชน์ต่อการส่งออกสินค้า เนื่องจากใช้อัตราภาษี 0 (Zero Rating) คือผู้ส่งออกไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าที่ส่งออกไปขายต่างประเทศ และจะได้รับคืนภาษีที่ยังอยู่ในตัวสินค้าที่ส่งออกทั้งหมด ซึ่งเป็นวิธีที่สอดคล้องกับหลักปลายทางและนานาประเทศที่ยอมรับ ก่อให้เกิดการแข่งขันกับสินค้าในตลาดโลกได้อย่างมีประสิทธิภาพ

2.3.4.7 การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นการอำนวยความสะดวกให้กับรัฐได้มากกว่าภาษีทางตรง เนื่องจากมีฐานภาษีที่กว้าง และมีกลไกป้องกันการหลบหลีกและหนีภาษีอยู่ในตัวเองทำให้ยากต่อการหลบหลีกหรือหนีภาษี กล่าวคือ ผู้ประกอบการจะต้องคอยเก็บหลักฐาน เช่น ใบกำกับภาษี เพื่อให้ผู้ประกอบการรายต่อ ๆ ไปสามารถนำไปหักลบภาษีของตนได้ หากผู้ประกอบการรายใดไม่มีหลักฐานใบกำกับภาษี ผู้ประกอบการรายนั้นจะต้องเป็นผู้รับภาระภาษีเอง จึงก่อให้เกิดการตรวจสอบระหว่างผู้ประกอบการด้วยกันเอง ไม่เกิดช่องว่างในการหลบหลีกหรือหนีภาษี ทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยและมีรายได้ที่เพิ่มมากขึ้น

2.3.4.8 ได้รับความร่วมมือในการเสียภาษีมากขึ้น เพราะผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีโอกาสได้รับเงินคืนภาษีจากรัฐด้วย เช่น ผู้ส่งออก นอกจากจะไม่ต้องเสียภาษีแล้วยังมีโอกาสได้รับคืนภาษีจากรัฐด้วย

2.3.4.9 ภาษีมูลค่าเพิ่มมีความเป็นธรรม เนื่องจากผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีสิทธิในการขอเครดิตภาษี เรียกเก็บภาษีจากผู้ซื้อ ออกใบกำกับภาษี และขอคืนภาษี ในขณะที่ผู้ประกอบการที่ไม่จดทะเบียนไม่สามารถทำได้ ผู้หนีภาษีจึงเสียเปรียบผู้ที่เสียภาษีอย่างถูกต้อง

## 2.4 แนวคิดเกี่ยวกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ปัจจัยสำคัญที่ก่อให้เกิดรูปแบบใหม่ในการทำธุรกิจสำหรับโลกยุคปัจจุบัน นอกเหนือจากภาวะไร้พรมแดนและการแข่งขันทางธุรกิจอย่างรุนแรงเพื่อช่วงชิงการเป็นผู้นำแล้ว ตัวแปรสำคัญที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงอย่างชนิดก้าวกระโดดสำหรับศตวรรษที่ผ่านมา คือ ความก้าวหน้าของระบบเทคโนโลยีสารสนเทศที่พุ่งเอาข้อมูลข่าวสารแบบไม่มีขีดจำกัด แผ่ขยายทั้งโลกได้ในเวลาเดียวกันด้วยรูปแบบของอินเทอร์เน็ตซึ่งถือเป็นสุดยอดนวัตกรรมทางด้าน

เทคโนโลยียิ่งกว่าในยุคสมัยใด ๆ ที่ผ่านมา จากจุดเริ่มต้นที่มีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อการติดต่อสื่อสาร อินเทอร์เน็ตได้พัฒนากลายเป็นเครื่องมือในการดำเนินธุรกิจที่มีประสิทธิภาพและได้รับความนิยมอย่างรวดเร็ว ในชื่อที่เรียกว่า E-Commerce หรือการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์<sup>131</sup>

#### 2.4.1 ความหมายของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

มีผู้ให้คำนิยามของคำว่า พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ดังนี้<sup>132</sup>

องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization For Economic Cooperation And Development OECD) ให้นิยามว่า การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ หมายถึง ธุรกิจกรรมทางพาณิชย์ที่เกิดขึ้นบนเครือข่ายที่เปิดกว้าง อาทิเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ทั้งนี้ไม่ว่าจะเป็นธุรกรรมระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการ หรือระหว่างผู้ประกอบการกับผู้บริโภค

สหภาพยุโรป (European Commission) ให้นิยามว่า การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ หมายถึง การประกอบกิจกรรมเชิงพาณิชย์ในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ที่อาศัยการประมวลผล การส่งผ่านข้อมูล ทั้งตัวอักษร เสียง และภาพเคลื่อนไหวทางอิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งหมายความรวมถึง การค้าขายสินค้าและบริการทางอิเล็กทรอนิกส์ การจัดส่งข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ การโอนเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ การซื้อขายหุ้นทางอิเล็กทรอนิกส์ การบริการหลังการขายผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ต และกิจกรรมที่เกิดขึ้นใหม่ เช่น ห้างสรรพสินค้าเสมือน (E Shop, E Mall) เป็นต้น<sup>133</sup>

American Society of Association Executive ให้นิยามว่า พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ หมายถึง การใช้เทคโนโลยีสารสนเทศที่ไม่ใช่กระดาษบริหารข้อมูลเพื่อลดต้นทุน ปรับปรุงคุณภาพของสินค้าและบริการ รวมทั้งตอบสนองความต้องการของลูกค้า (Trading Partner) อย่างฉับไว คำว่าลูกค้านี้หมายถึงองค์กรนอกหน่วยงานที่ธุรกิจนั้นทำธุรกรรมด้วย ดังนั้น ลูกค้าจึงไม่ได้จำกัดเฉพาะลูกค้าหรือซัพพลายเออร์เท่านั้น แต่ยังรวมถึงบริษัทขนส่งสินค้า ธนาคาร บริษัทประกันภัย บริษัทประกันสุขภาพพนักงาน หน่วยงานรัฐบาล ที่จำเป็นต้องมีการแลกเปลี่ยนข้อมูลเป็นกิจวัตร<sup>134</sup>

<sup>131</sup> จาก “ภาษีอากรกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์,” โดย พิชาดิ เกษเรือง, เพ็ญสุข สังฆสุบรรณ, ลักษณมณ วงศ์สุกสวัสดิ์, และเสาวคนธ์ มีแสง, 2543, *สรรพากรสาส์น กรมสรรพากร*, 47(4), น. 31.

<sup>132</sup> จาก *การจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์ อิเล็กทรอนิกส์: กรณีภาษีเงิน ได้จากการขายสินค้าที่มีรูปร่าง* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 9), โดย ชิดา ชินเวศยวงศ์, 2544, กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

<sup>133</sup> จาก “พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เครื่องมือการค้าสำหรับประเทศไทยใหม่,” โดย รองผู้อำนวยการโครงการปริญญาโททางการเงิน มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2543, *สรรพากรสาส์น กรมสรรพากร*, 47(6), หน้า 9.

<sup>134</sup> แหล่งเดิม.

สำหรับประเทศไทย ไม่ได้มีคำนิยามของคำว่า พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไว้อย่างชัดเจน แต่ก็คือว่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นส่วนหนึ่งของธุรกรรมทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ พระราชบัญญัติว่าด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ. 2544 มาตรา 4 ได้ให้คำนิยาม ไว้ดังนี้

“อิเล็กทรอนิกส์” หมายความว่า การประยุกต์ใช้วิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ที่เคลื่อนแม่เหล็กไฟฟ้า หรือวิธีอื่นใดในลักษณะคล้ายกัน และให้หมายความรวมถึงการประยุกต์ใช้วิธีการทางแสง วิธีการทางแม่เหล็ก หรืออุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับการประยุกต์ใช้วิธีต่าง ๆ เช่นว่านั้น

“ธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์” หมายความว่า ธุรกรรมที่กระทำขึ้นโดยใช้วิธีการทางอิเล็กทรอนิกส์ทั้งหมดหรือแต่บางส่วน

ดังนั้นสำหรับผู้วิจัยจึงขอสรุปคำนิยามของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ว่า หมายถึง การแลกเปลี่ยนข้อมูล และการประกอบกิจกรรมเชิงพาณิชย์ในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ สามารถที่จะสนับสนุนให้บรรลุผลของการนำเสนอสินค้าหรือบริการ ไม่ว่าจะ เป็นระหว่างองค์กรกับองค์กรด้วยกัน หรือระหว่างองค์กรกับบุคคล หรือแม้กระทั่งระหว่างบุคคลกับบุคคลด้วยกัน

#### 2.4.2 พัฒนาการของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

การค้าอิเล็กทรอนิกส์นั้นเกิดขึ้นมาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2503 โดยเริ่มจากบริษัทในสหรัฐอเมริกาได้นำการส่งเอกสารทางอิเล็กทรอนิกส์ที่เรียกว่าระบบ EDI (Electronic Data Interchange) มาช่วยในการซื้อขายสินค้าระหว่างบริษัท นอกจากนั้นในสถาบันการเงินและธนาคารต่าง ๆ ได้มีการสร้างเครือข่ายคอมพิวเตอร์ที่เรียกว่า EFT (Electronic Funds Transfer) เพื่อใช้ในการโอนเงินตราระหว่างธนาคารมาหลายสิบปีแล้ว ในช่วงเวลาดังกล่าว การติดตั้ง EDI บริษัทจะต้องสร้างเครือข่ายสื่อสารส่วนตัวขึ้นมาเองซึ่งลงทุนสูงและมีราคาแพง การใช้งานของ EDI จึงจำกัดอยู่ที่บริษัทขนาดใหญ่และสถาบันการเงินที่มีทุนทรัพย์เท่านั้น แต่ในปัจจุบันนี้ความแพร่หลายของอินเทอร์เน็ตทำให้โลกการค้าอิเล็กทรอนิกส์เปลี่ยนแปลงไป อินเทอร์เน็ตได้กลายเป็นช่องทางสื่อสารรูปแบบใหม่ที่มีการนำไปใช้งานอย่างกว้างขวางและขยายความสำคัญอย่างรวดเร็วสู่ธุรกิจทุกระดับชั้น จนทำให้ระบบการค้าอิเล็กทรอนิกส์ในปัจจุบันไม่ได้จำกัดอยู่แค่สถาบันการเงินหรือบริษัทขนาดใหญ่อีกต่อไปแล้ว<sup>135</sup>

<sup>135</sup> จาก *เปิดโลกการค้าอิเล็กทรอนิกส์* (น. 9), โดย David Kosiur แปลโดย ฉันททวุฒิ พิษผล, 2541, กรุงเทพฯ: โปรวีชั่น.

การพัฒนาเทคโนโลยีทางอิเล็กทรอนิกส์ที่นำมาใช้ในการติดต่อสื่อสารระหว่างกัน เพื่อทำการซื้อขายสินค้าและบริการระหว่างประเทศหรือระหว่างกันเองภายในประเทศตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน มีเทคโนโลยีทางอิเล็กทรอนิกส์ที่เกี่ยวข้องและมีวิวัฒนาการ ดังนี้<sup>136</sup>

- 1) เทลิกซ์ (Telex)
- 2) โทรสาร (Fax)
- 3) ไปรษณีย์อิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Mail or E-Mail)
- 4) การแลกเปลี่ยนข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Data Interchange or EDI)
- 5) การโอนเงินทางอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Funds Transfer or EFT)
- 6) อินเทอร์เน็ต (Internet)

สำหรับประเทศไทยได้เริ่มเล็งเห็นความสำคัญของการพาณิชย์ทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์ที่นำระบบ EDI มาใช้ โดยเมื่อปี พ.ศ. 2535 คณะกรรมการส่งเสริมการพัฒนาเทคโนโลยีสารสนเทศแห่งชาติ (NITC) ได้ตั้งคณะกรรมการเฉพาะกิจเพื่อพัฒนาโครงการ EDI ทางด้านการค้าระหว่างประเทศ (สทท.) เพื่อทำหน้าที่กำกับดูแลตลอดจนกำหนดเป้าหมายและนโยบายการใช้ EDI ในประเทศไทย โดยทำงานภายใต้สังกัดของศูนย์เทคโนโลยีอิเล็กทรอนิกส์และคอมพิวเตอร์แห่งชาติ (NECTEC) ที่ประเทศไทยเริ่มเล็งเห็นความสำคัญดังกล่าวก็เนื่องมาจากระบบการค้าขายสินค้าระหว่างประเทศเติบโตขึ้นมาในลักษณะของการนำสื่ออิเล็กทรอนิกส์ไปใช้ ประเทศไทยมีระบบเศรษฐกิจที่ต้องพึ่งพาการค้าขายระหว่างประเทศจึงหลีกเลี่ยงไม่ได้ที่จะต้องปรับปรุงระบบการค้าขายของประเทศไทยให้สอดคล้องกับธรรมเนียมปฏิบัติระหว่างประเทศ<sup>137</sup>

พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เริ่มเป็นที่รู้จักอย่างแพร่หลายในวงกว้างจากอินเทอร์เน็ต ในช่วงแรกอินเทอร์เน็ตเข้ามามีบทบาทในเรื่องของการติดต่อสื่อสารและแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารระหว่างกันเป็นหลัก สามารถทำให้การติดต่อสื่อสารกันนั้นไร้พรมแดนไม่ว่าบุคคลเหล่านั้นจะอยู่ห่างไกลกันคนละซีกโลก ไม่รู้จักไม่เคยเห็นหน้ากันมาก่อนก็สามารถติดต่อสื่อสารกันได้ ต่อมาเมื่อผู้คนเข้าถึงอินเทอร์เน็ตมากยิ่งขึ้นเท่าไร ก็ทำให้บริษัทต่าง ๆ หันมาทำธุรกิจผ่านระบบอินเทอร์เน็ตมากขึ้น ส่งผลให้การทำธุรกิจโดยใช้อินเทอร์เน็ตขยายตัวอย่างรวดเร็วปัจจุบันการทำธุรกิจผ่านระบบอินเทอร์เน็ต นอกจากการสั่งซื้อสินค้าหรือบริการผ่านทางอินเทอร์เน็ต ยังมีการนำ

<sup>136</sup> จาก *สัญญาทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ E-Commerce Contracts* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 10), โดย อภิชัย ทองประสม, 2544, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

<sup>137</sup> จาก *วารสารกฎหมายทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ* (น. 308), โดย พรเพชร วิชิตชลชัย. (อ้างถึงใน *การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ e-commerce*, โดย อรพรรณ พันธ์พัฒนา, 2545, กรุงเทพฯ: นิติธรรม).



อินเทอร์เน็ตมาใช้ในการทำรายการซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนสินค้าที่เป็นข้อมูลสารสนเทศระหว่างธุรกิจอีกด้วย ซึ่งถือได้ว่าเป็นการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์รูปแบบหนึ่ง และได้กลายเป็นเรื่องธรรมดาสามัญที่บุคคลสามารถเข้าถึงได้โดยง่าย ต่อมาจึงมีแนวความคิดที่จะนำกฎหมายมาบังคับใช้เป็นแนวทางและหลักเกณฑ์ให้เหมาะสมและสอดคล้องกับเทคโนโลยีที่ก้าวหน้าก้าวไกล ในที่สุดในปี พ.ศ. 2544 ประเทศไทยได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติว่าด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ. 2544 ขึ้น เพื่อบังคับใช้เป็นหลักเกณฑ์เดียวกันสำหรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ภายในประเทศ

#### 2.4.3 ความสำคัญของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ขณะนี้ความนิยมของเครือข่ายอินเทอร์เน็ตทำให้การติดต่อกันระหว่างธุรกิจพัฒนาไปอย่างรวดเร็วและมีการใช้งานอย่างกว้างขวาง อินเทอร์เน็ตทำให้บริษัทขนาดเล็กสามารถขายสินค้าบนเครือข่ายคอมพิวเตอร์ได้โดยมีโอกาสเทียบเท่ากับบริษัทขนาดใหญ่ บริษัทต่าง ๆ ค้นพบว่าการปรับเปลี่ยนข้อมูลทางธุรกิจของตนให้เป็นข้อมูลดิจิทัลและการนำเครือข่ายคอมพิวเตอร์มาช่วยในการทำธุรกิจจะทำให้ลดค่าใช้จ่ายในการทำการค้าลงได้เป็นอย่างมาก<sup>138</sup>

การเปลี่ยนแปลงธุรกิจเข้าสู่ยุคที่ข้อมูลเป็นดิจิทัลไม่ได้เป็นเรื่องใหม่ แต่มีมานานนับสิบปีแล้ว การเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็วของเครื่องพีซีจนกลายเป็นเครื่องมือของการทำธุรกิจในบริษัท การใช้ข้อมูลสารสนเทศดิจิทัลในการทำธุรกิจ และการเกิดขึ้นของอินเทอร์เน็ตล้วนเป็นปัจจัยพื้นฐานที่หลอมรวมตัวกันจนเป็นแรงผลักดันที่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงการทำธุรกิจจากระบบการค้าอิเล็กทรอนิกส์อย่างในปัจจุบัน<sup>139</sup>

การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไม่ได้หมายความว่าความจำกัดเพียงการซื้อขายสินค้าผ่านทางเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์ที่ก่อให้เกิดรายได้โดยตรงเท่านั้น แต่ยังหมายความครอบคลุมถึงกิจกรรมต่าง ๆ ที่ช่วยส่งเสริมหรือก่อให้เกิดรายได้กับบริษัทด้วย เช่น การทำให้ระบบติดต่อประสานงานระหว่างหน่วยงานเป็นไปด้วยความสะดวกรวดเร็วขึ้น การปรับปรุงบริการประกอบการขายสร้างสินค้าหรือบริการใหม่ ๆ เพื่อตอบสนองความต้องการของตลาดทางการค้า รวมถึงมีแหล่งข้อมูลที่จะทำให้ผู้ประกอบการพาณิชย์สามารถปรับปรุงรูปแบบธุรกิจของตนเข้าสู่การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์บนอินเทอร์เน็ตมากขึ้น เป็นต้น

นอกจากนั้นการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ยังช่วยขจัดปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นกับระบบการค้าในรูปแบบเดิมตามปกติทั่วไปได้หลายอย่าง เช่น ร้านค้าบนอินเทอร์เน็ตสามารถเปิดให้บริการได้ทุกวันตลอด 24 ชั่วโมง โดยที่ลูกค้าไม่ว่าจะอยู่ที่ใดในโลกก็สามารถเข้าถึงข้อมูลและ

<sup>138</sup> แหล่งเดิม.

<sup>139</sup> แหล่งเดิม.

ตั้งซื้อสินค้าหรือบริการได้ตลอดเวลา หรือในกรณีผู้ประกอบการรายย่อย ผู้ค้าปลีก ที่ไม่มีเงินทุนเพียงพอที่จะมีหน้าร้านเป็นของตนเอง ก็อาศัยสื่ออิเล็กทรอนิกส์เป็นพื้นที่ในการเสนอสินค้าหรือบริการของตน เป็นโอกาสในการสร้างรายได้ให้กับผู้ประกอบการรายย่อยหรือผู้ที่มีเงินลงทุนน้อย เป็นต้น

#### 2.4.4 ลักษณะของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์สามารถแบ่งออกเป็น 2 รูปแบบใหญ่ ๆ ได้ดังนี้

2.4.4.1 พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์แบบทางอ้อม หมายถึง สัญญาทางอิเล็กทรอนิกส์เกี่ยวกับการซื้อขายสินค้าหรือการบริการ โดยการใช้วิธีจัดส่งสินค้าในรูปแบบเดิม<sup>140</sup> ตัวอย่างเช่น การสั่งซื้อหนังสือ ดอกไม้ เครื่องใช้ไฟฟ้า หรือการให้บริการจองตั๋วเครื่องบิน เป็นต้น

2.4.4.2 พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์แบบทางตรง อินเทอร์เน็ตเป็นสื่อในการทำสัญญาอิเล็กทรอนิกส์เกี่ยวกับสินค้าดิจิทัลหรือสินค้าที่จับต้องไม่ได้ ตัวอย่างเช่น หนังสือพิมพ์ดิจิทัล วิดีโอเกมส์ โปรแกรมคอมพิวเตอร์ เพลง ภาพยนตร์ เป็นต้น หลังจากที่สัญญาได้เกิดขึ้นทางอินเทอร์เน็ตแล้ว สินค้าดิจิทัลหรือบริการนั้นจะถูกส่งไปยังเครื่องคอมพิวเตอร์ของผู้บริโภค โดยตรงผ่านทางเครือข่ายอินเทอร์เน็ต<sup>141</sup>

การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีลักษณะเช่นเดียวกับการประกอบธุรกิจทั่วไปที่มีทั้งการขายสินค้าและการให้บริการ แต่การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์สามารถแบ่งลักษณะของธุรกิจได้อีก เนื่องจากลักษณะเฉพาะตัวของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ใช้อินเทอร์เน็ตเป็นสื่อ คือ ผู้ที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นผู้ซื้อ ผู้ขาย หรือธนาคาร สามารถติดต่อกันได้ในทันที ดังนั้น การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จึงมีใช้ธุรกิจประเภทใหม่ หากแต่เป็นการเปลี่ยนแปลงเครื่องมือสื่อสารเท่านั้น แต่เนื่องจากความรวดเร็วและแพร่หลายของสื่อชนิดใหม่จึงทำให้ต้องวิเคราะห์ในเรื่องต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องเช่น ระบบรักษาความปลอดภัย ความรับผิดชอบทางภาษีอากร<sup>142</sup>

<sup>140</sup> From European Commission, *European Initiative in Electronic Commerce, Communication to the European Parliament, The Council, The Economic and Social Committee and the Committee of the Regions COM (97)157*, 1997, [www.cordis.lu/esprit/src/ecomcom0.htm](http://www.cordis.lu/esprit/src/ecomcom0.htm) (อ้างถึงใน “กฎหมายภาษีไทยกับธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์,” โดย สราวุธ ปิตยาศักดิ์, *วารสารมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช*, น. 110).

<sup>141</sup> กฎหมายภาษีไทยกับธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ (น. 111). เล่มเดิม.

<sup>142</sup> จาก “ก้าวให้ทันภาระภาษี กับโลกธุรกิจ Online,” (น. 18), โดย กษมา ตันติวรวงศ์, 2556, *สรรพากรสาส์น กรมสรรพากร*, 60(3), น. 18.

การแบ่งลักษณะของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ จึงแบ่งได้ 5 ลักษณะ คือ<sup>143</sup>

- 1) กิจการขายสินค้าที่จับต้องได้หรือสินค้าที่มีรูปร่าง เช่น การขายหนังสือ สินค้าอุปโภคบริโภค ฯลฯ
- 2) กิจการขายสินค้าที่จับต้องไม่ได้ หรือ สินค้าที่ไม่มีรูปร่าง เช่น การดาวน์โหลดโปรแกรมคอมพิวเตอร์ เกมส์ วิดีโอ ภาพยนต์ เพลง ฯลฯ
- 3) กิจการให้บริการทั่วไป เช่น การบริการรับรองโรงแรมที่พัก ตัวเครื่องบิน ฯลฯ
- 4) การใช้อินเทอร์เน็ตเป็นสื่อโฆษณาโดยผู้ที่ประสงค์จะขายสินค้าหรือให้บริการได้จ่ายค่าธรรมเนียมให้แก่เจ้าของเว็บไซต์ เพื่อเป็นค่าตอบแทนการโฆษณาสินค้าหรือบริการนั้น
- 5) การประกอบการแบบห้างสรรพสินค้า (ShoppingMall) บนอินเทอร์เน็ตได้แก่ กรณีที่เจ้าของเว็บไซต์ให้บริการแก่ผู้ขายสินค้า หรือให้บริการในการทำธุรกิจผ่านเว็บไซต์ของตน กล่าวคือ เจ้าของเว็บไซต์จะเป็นผู้ให้บริการรับชำระเงิน การวางโฆษณา เป็นต้น

#### 2.4.5 ประเภทของพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

การทำธุรกรรมในกระบวนการธุรกิจ สามารถแบ่งออกเป็น 2 กลุ่มหลักด้วยกัน คือ กลุ่มธุรกิจที่ค้ากำไร และ กลุ่มธุรกิจที่ไม่ค้ากำไร ดังนี้<sup>144</sup>

2.4.5.1 กลุ่มธุรกิจที่ค้ากำไร ซึ่งประเภทของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (E-Commerce) ในกลุ่มนี้ แบ่งออกได้เป็น 4 ประเภท ได้แก่

1) Business-to-Business (B2B) เป็นการทำการธุรกรรมทางการค้าระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการ เช่น การจัดซื้อ การจัดจ้าง การจัดการช่องทางการค้า การจัดการสินค้าคงคลัง การจัดการด้านการชำระเงิน การจัดการด้านผู้ขาย กิจกรรมการขาย และการบริการหลังการขาย รวมถึงการนำเทคโนโลยีที่ช่วยสนับสนุนมาประยุกต์ใช้ ได้แก่ระบบลูกค้าสัมพันธ์ ระบบห่วงโซ่อุปทาน และระบบแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสาร (EDI) เพื่อให้การดำเนินธุรกิจสามารถติดต่อและแลกเปลี่ยนข้อมูลข่าวสารทางธุรกิจระหว่างกันได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยส่วนใหญ่จะมีรูปแบบการจัดตั้งเป็นกลุ่มสมาชิก โดยมีการกำหนดกรอบนโยบายและมาตรฐานสำหรับการดำเนินธุรกิจให้เป็นบรรทัดฐานเดียวกัน

2) Business-to-Consumer (B2C) เป็นการทำการธุรกรรมทางการค้าระหว่างผู้ประกอบการกับผู้บริโภคโดยตรง โดยใช้รูปแบบการดำเนินงานและเทคโนโลยีที่ช่วยสนับสนุนที่คล้ายคลึงกับการทำธุรกิจแบบ B2B

<sup>143</sup> แหล่งเดิม.

<sup>144</sup> จาก *คัมภีร์ระบบสารสนเทศ* (น. 451), โดย กิตติ ภัคดีวัฒนกุล, 2546, กรุงเทพฯ: เคทีพี คอมพ์ แอนด์ คอนซัลท์.

3) Consumer-to-Consumer (C2C) เป็นการทำธุรกรรมทางการค้าระหว่างผู้บริโภคกับผู้บริโภค โดยส่วนใหญ่จะใช้เทคโนโลยีที่ช่วยสนับสนุนเป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนระหว่างกันในลักษณะการประมูล ซึ่งจำเป็นต้องอาศัยคนกลางที่เป็นนายหน้าหรือตัวแทน

4) Consumer-to-Business (C2B) เป็นการทำธุรกรรมทางการค้าระหว่างผู้บริโภคกับผู้ประกอบการ โดยที่ผู้บริโภคได้มีการจัดตั้งเป็นกลุ่มสมาชิกหรือสหกรณ์แล้วกระทำธุรกรรมกับผู้ประกอบการในนามของกลุ่มสมาชิกหรือสหกรณ์ เพื่อใช้เป็นอำนาจในการต่อรอง

2.4.5.2 กลุ่มธุรกิจที่ไม่ค้ากำไร (Non-Profits) เป็นการทำธุรกิจเพื่ออำนวยความสะดวกในการทำธุรกรรมแก่ลูกค้า และบริหารจัดการทั้งภายในและภายนอกองค์กร แบ่งออกเป็น 5 ประเภท ได้แก่

1) Intrabusiness (Organizational) การทำพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นการทำธุรกรรมที่ต้องอาศัยระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต สำหรับใช้เป็นสื่อกลางในการติดต่อซื้อ-ขายแลกเปลี่ยนสินค้า บริการ และสารสนเทศ รวมไปถึงการดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ ระหว่างผู้ประกอบการกับพนักงานภายในองค์กร

2) Business-to-Employee (B2E) เป็นการทำธุรกรรมที่เป็นส่วนหนึ่งของ Intrabusiness (Organizational) การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (E-Commerce) โดยมุ่งเน้นการให้บริการแก่พนักงานด้านต่าง ๆ

3) Government-to-Citizen (G2C) เป็นการทำธุรกรรมระหว่างหน่วยงานภาครัฐกับประชาชน โดยไม่ได้หวังผลที่จะค้ากำไร ทำเพื่ออำนวยความสะดวกในการให้บริการข้อมูลข่าวสารแก่ประชาชน เช่น การชำระภาษี การทำบัตรประจำตัวประชาชน

4) Collaborative Commerce (C-Commerce) เป็นการทำธุรกรรมระหว่างพนักงานในองค์กรกับผู้ร่วมธุรกิจ ที่ต้องปฏิสัมพันธ์ร่วมกันภายในวงจรโซ่อุปทาน

5) Exchange-to-Exchange (E2E) เป็นการทำธุรกรรมโดยอาศัยการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (E-Commerce) เป็นช่องทางสำหรับใช้แลกเปลี่ยนสินค้าและบริการระหว่างกัน โดยไม่ได้หวังผลกำไร

กลุ่มบุคคลที่มีบทบาทสำหรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ แบ่งออกเป็น 3 กลุ่ม ดังนี้<sup>145</sup>

(1) ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ (Internet Content Provider-- ICP) ได้แก่ผู้ที่มีความประสงค์จะขายสินค้าหรือบริการของตนเองให้แก่ลูกค้า โดยการนำพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มาใช้ให้เกิดประโยชน์ สามารถแบ่งเป็น

<sup>145</sup> การจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศ จากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์: กรณีภาษีเงินได้ จากการขายสินค้าที่มีรูปร่าง (น. 19). เล่มเดิม.

ก. ผู้ขายสินค้า ผู้ขายสินค้าในที่นี้ ได้แก่ ผู้ขายสินค้าที่อาจถ่ายโอนได้ทางอิเล็กทรอนิกส์ (Digitized Goods) และสินค้าที่ไม่อาจถ่ายโอนได้ทางอิเล็กทรอนิกส์ (Non - Digitized Goods) สินค้าที่ไม่อาจถ่ายโอนได้ทางอิเล็กทรอนิกส์อาจเป็นสินค้าที่มีตัวตนสัมผัสได้ เช่น เสื้อผ้า รถยนต์ ฯลฯ หรืออาจเป็นสินค้าที่ไม่อาจจะสัมผัสได้ เช่น หลักทรัพย์ หุ้น ฯลฯ ซึ่งเหล่านี้เป็นสินค้าที่ไม่อาจถ่ายโอนทางอิเล็กทรอนิกส์ ส่วนสินค้าที่ถ่ายโอนทางอิเล็กทรอนิกส์ได้ (Digitized Goods) เช่น คอมพิวเตอร์ซอฟต์แวร์

ข. ผู้ให้บริการทั่วไป (Non-Digitized Service) ได้แก่ผู้ให้บริการ ที่ให้บริการในรูปแบบของการถ่ายโอนข้อมูลทางอินเทอร์เน็ตไม่ได้ เช่น การให้บริการในการท่องเที่ยว การจองห้องพักเป็นต้น และผู้ให้บริการที่ถ่ายโอนข้อมูลทางอินเทอร์เน็ตได้ (Digitized Service) เช่น การให้บริการห้องสนทนา (Chat Room) นิยายสาร ภาพยนต์ หรือการได้รับโปรแกรมซอฟต์แวร์ เป็นต้น

(2) ผู้ให้บริการทางอินเทอร์เน็ต (Internet Service Provider-- ISP) ได้แก่ ผู้ที่เชื่อมลูกค้าเข้ากับผู้ขายเข้าด้วยกัน คือเป็นบริษัทหรือองค์กรที่ให้บริการ โดยการให้เช่าสายกับบริษัท หรือบุคคลทั่วไปที่ต้องการเชื่อมต่อเข้ากับเครือข่ายอินเทอร์เน็ต

(3) ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้ให้บริการ ได้แก่ ผู้ที่เป็นลูกค้าของผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ (Internet Content Provider-- ICP) ทั้งการซื้อสินค้าหรือการบริการที่มีหรือไม่มีรูปร่างก็ตาม และผู้ที่เป็นลูกค้าของผู้ให้บริการอินเทอร์เน็ต (Internet Service Provider-- ISP) ที่มีการขายสินค้าหรือให้บริการแบบผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ (Internet Content Provider-- ICP) ด้วย

## 2.5 หลักการเบื้องต้นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

การจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภคนั้นแตกต่างกันไปในประเทศต่าง ๆ สำหรับระบบของประเทศไทย คือ ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ถึงแม้ผู้ที่มีภาระภาษี คือ ผู้บริโภคสินค้าหรือบริการในประเทศ แต่กฎหมายก็ได้กำหนดให้ผู้ขายหรือผู้ให้บริการในแต่ละทอดเป็นผู้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคและนำส่งให้แก่รัฐ<sup>146</sup>

ตามที่ผู้วิจัยได้เสนอในหัวข้อก่อนว่าพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์แบ่งออกได้เป็น 5 ลักษณะ ได้แก่ 1. กิจการขายสินค้าที่จับต้องได้หรือสินค้าที่มีรูปร่าง 2. กิจการขายสินค้าที่จับต้องไม่ได้ หรือสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง 3. กิจการให้บริการทั่วไป 4. การใช้อินเทอร์เน็ตเป็นสื่อโฆษณา และ 5. การประกอบการแบบห้างสรรพสินค้า (ShoppingMall) บนอินเทอร์เน็ต แต่ในงานวิจัยนี้ผู้วิจัยจะ

<sup>146</sup> จาก “พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับภาษีอากร,” โดย ดร.ลักขมณ วงศ์สุภสวัสดิ์, 2543, *สรรพากรศาสตร์น กรมสรรพากร*, 47(5), น. 43

ขอกล่าวถึงเฉพาะกรณีการขายสินค้าที่จับต้องได้หรือสินค้าที่มีรูปร่างภายในราชอาณาจักร ซึ่งเกี่ยวข้องกับประเด็นในหัวข้อวิจัย

กรณีที่เป็นการซื้อขายหรือการให้บริการในประเทศ ราคาสินค้านั้นจะรวมภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แล้ว เมื่อผู้ซื้อสั่งซื้อสินค้า ในกรณีที่สินค้าหรือบริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และผู้ขายเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ผู้ขายมีหน้าที่ออกใบกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อ ซึ่งในทางปฏิบัติก็สามารถส่งไปให้ถึงมือผู้ซื้อพร้อมกับสินค้าที่จัดส่งไปทางไปรษณีย์หรือผ่านบริษัทขนส่ง<sup>147</sup>

ส่วนความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ขายนั้น กฎหมายได้กำหนดให้ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ขายเกิดขึ้นเมื่อได้ส่งมอบสินค้า ได้โอนกรรมสิทธิ์สินค้าหรือเมื่อได้มีการออกหลักฐานการใช้บัตรเครดิต ให้กับผู้ซื้อ เว้นแต่ว่าผู้ขายได้ออกใบกำกับภาษีอย่างย่อทางอินเทอร์เน็ตให้กับผู้ซื้อก่อนที่จะได้กระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งข้างต้น<sup>148</sup>

จะเห็นได้ว่าหลังจากที่คู่สัญญาได้ตกลงทำการซื้อขายผ่านระบบอินเทอร์เน็ต สินค้าจะถูกจัดส่งไปยังผู้บริโภคด้วยวิธีการแบบเดิม ได้แก่การขนส่งทางบก ทางอากาศ หรือทางทะเล การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในรูปแบบนี้จึงไม่ได้แตกต่างไปจากการซื้อขายในรูปแบบเดิม เช่น การซื้อขายผ่านทางโทรศัพท์ จดหมาย หรือ โทรสาร มีแต่เพียงวิธีการสั่งซื้อเท่านั้นที่เปลี่ยนแปลงจากเดิมมาเป็นการสั่งซื้อทางอินเทอร์เน็ต ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ลักษณะนี้จึงตกอยู่ภายใต้บังคับของบทบัญญัติทางภาษีเดียวกันกับการพาณิชย์รูปแบบเดิม หรือการขายตามร้านค้าทั่วไป อันได้แก่บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร ดังนั้น ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการหรือผู้ขายจึงเกิดขึ้น ในช่วงเวลาที่มีการส่งมอบสินค้า โอนกรรมสิทธิ์ในสินค้า หรือได้มีการออกหลักฐานการใช้บัตรเครดิต นอกเสียจากว่าผู้ประกอบการหรือผู้ขายได้มีการออกใบกำกับภาษีอย่างย่อให้กับผู้ซื้อผ่านทางอินเทอร์เน็ตความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะเกิดขึ้นทันทีที่มีการออกใบกำกับภาษีอย่างย่อ แม้ว่าจะยังไม่ได้มีการส่งมอบสินค้า โอนกรรมสิทธิ์หรือออกหลักฐานการใช้บัตรเครดิตก็ตาม ซึ่งเป็นไปตามหลักความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม รายละเอียดผู้วิจัยจะได้ทำการเสนอในบทที่ 3 ต่อไป และในบทที่ 4 จะได้ยกประเด็นขึ้นมาพิจารณาว่า บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร รวมถึงวิธีการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้อยู่ในปัจจุบันนี้ มีความชัดเจน และมีประสิทธิภาพเพียงพอหรือไม่อย่างไร

<sup>147</sup> พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับภาษีอากร (น. 44). เล่มเดิม.

<sup>148</sup> แหล่งเดิม.

### บทที่ 3

## หลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ

จากการที่ได้ศึกษาถึงหลักการพื้นฐานของลักษณะภาษีอากรที่ตีรวมถึงหลักการและแนวความคิดของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้ได้ทราบว่า การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นการจัดเก็บจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการเฉพาะที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการจำหน่ายสินค้าและบริการ เป็นภาษีที่ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการลำดับสุดท้ายเป็นผู้รับภาระ แต่การจัดเก็บจะให้ผู้ประกอบการในแต่ละขั้นตอนการจำหน่ายเป็นผู้เรียกเก็บภาษีจากผู้ซื้อหรือผู้รับบริการแทนรัฐบาล นอกจากการจำหน่ายสินค้าและบริการ โดยทั่วไปแล้ว การขายสินค้าผ่านระบบออนไลน์ทางอินเทอร์เน็ต ซึ่งถือเป็นการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อย่างหนึ่ง ผู้ประกอบการหรือผู้ขายก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยเช่นกัน ในปัจจุบันยังไม่มีบทบัญญัติตามกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไว้โดยเฉพาะ จึงยังคงใช้บทบัญญัติและวิธีการจัดเก็บตามประมวลรัษฎากร ซึ่งจะต้องนำไปพิจารณาต่อไปว่า บทบัญญัติของกฎหมายนั้นมีความแน่นอนชัดเจนเพียงพอหรือไม่ ยังมีช่องโหว่ของกฎหมายในบางส่วนใด และวิธีการจัดเก็บตามประมวลรัษฎากรนั้น เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพเหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบันแล้วหรือไม่ ในบทนี้ผู้วิจัยจึงจะได้ทำการศึกษาถึงโครงสร้างของภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามกฎหมายไทยที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันและต่างประเทศเพื่อจะได้นำไปใช้ในการพิจารณาวิเคราะห์เปรียบเทียบประเด็นปัญหาดังกล่าวข้างต้น ในบทที่ 4 ต่อไป

### 3.1 หลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ตามประมวลรัษฎากรในราชอาณาจักรไทย

#### 3.1.1 กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภค คือ เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการขายสินค้าและการให้บริการ ผู้ที่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงคือผู้บริโภค<sup>1</sup>

<sup>1</sup> คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร (น. 348). เล่มเดิม.

ตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>2</sup> ได้กำหนดให้กิจการ 3 ประเภทใหญ่ ๆ ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ประเภทแรก คือ กิจการขายสินค้าในราชอาณาจักร ประเภทที่สองคือ กิจการการให้บริการในราชอาณาจักร และประเภทที่สามคือ การนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศเข้ามาในราชอาณาจักร<sup>3</sup> ในหัวข้อนี้ ผู้วิจัยจะขอกล่าวถึงเฉพาะการขายสินค้าในราชอาณาจักรซึ่งมีเนื้อหาที่เกี่ยวข้องและเป็นประเด็นปัญหาในงานวิจัย

การขายสินค้าในราชอาณาจักรคำว่า “ขาย” ตามบทวิเคราะห์ศัพท์ในมาตรา 77/1(8) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>4</sup> หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมิใช่ประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่และให้หมายความรวมถึง

(ก) สัญญาให้เช่าซื้อสินค้า สัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบสินค้าให้กับผู้ซื้อแล้ว หรือสัญญาจะขายสินค้าที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

(ข) ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนผู้ขาย

(ค) ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักร

(ง) นำสินค้าไปใช้ไม่ว่าประเภทใด ๆ เว้นแต่การนำสินค้าไปใช้เพื่อการประกอบกิจการของตนเองโดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(จ) มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา 87(3)<sup>5</sup> หรือมาตรา 87 วรรคสอง<sup>6</sup>

<sup>2</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 77/2 “การกระทำกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามบทบัญญัติในหมวดนี้

(1) การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ

(2) การนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า”

<sup>3</sup> แหล่งเดิม.

<sup>4</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 77/1 (8).

<sup>5</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 87 “ภายใต้บังคับมาตรา 87/1 และมาตรา 87/2 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่จัดทำรายงานเกี่ยวกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มดังต่อไปนี้

1) รายงานภาษีขาย

(2) รายงานภาษีซื้อ

(3) รายงานสินค้าและวัตถุดิบ เฉพาะผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ประกอบกิจการขายสินค้า.”

<sup>6</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 87 วรรคสอง “ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 82/16 ให้มีหน้าที่จัดทำรายงานมูลค่าของฐานภาษี และรายงานสินค้าและวัตถุดิบ.”



(ฉ) มีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการมีไว้ในประกอบการกิจการ ณ วันเลิกประกอบกิจการแต่ไม่รวมถึงสินค้าคงเหลือ และหรือทรัพย์สินดังกล่าวของผู้ประกอบการ ซึ่งได้ควบเข้ากันหรือได้โอนกิจการทั้งหมดให้แก่กัน ทั้งนี้ผู้ประกอบการใหม่อันได้ควบเข้ากันหรือผู้รับโอนกิจการ ต้องอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3<sup>7</sup>

(ช) กรณีอื่นตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง (กฎกระทรวงฉบับที่ 188 (พ.ศ. 2534))<sup>8</sup>

คำว่า “ขาย” ตามประมวลรัษฎากรจะมีความหมายกว้างกว่า “ขาย” ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เพราะหมายความรวมถึงการให้ด้วย ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าคำว่า “ขาย” ตามประมวลรัษฎากร หมายถึง การเปลี่ยนมือสินค้าจากผู้หนึ่งไปยังอีกผู้หนึ่ง ไม่ว่าจะเปลี่ยนมือของสินค้าจะเป็นไปในลักษณะใดก็ตาม เช่น การแถมสินค้า การแจกสินค้า การให้สินค้า การให้ทดลองใช้สินค้า การนำสินค้าไปใช้ จึงถือเป็นการขายตามความหมายของประมวลรัษฎากรทั้งหมด แต่อาจเข้าข่ายที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้

(1) การแถมสินค้า หากเป็นการแถมพร้อมกับการขายสินค้าหรือการให้บริการ และมูลค่าของสินค้าที่แถมไม่เกินมูลค่าของสินค้าที่ขายหรือมูลค่าของการให้บริการแล้ว การแถมนั้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ต้องระบุนายการของแถมไว้ในใบกำกับภาษีที่ขายสินค้านั้น ๆ ด้วย

<sup>7</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 82/3 “ภายใต้บังคับมาตรา 82/7 มาตรา 82/8 และมาตรา 82/16 ให้ผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี

หากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น

หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ให้เป็นเครดิตภาษีและให้ผู้ประกอบการนั้นมีสิทธิได้รับคืนภาษี หรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามส่วน 8

ภาษีซื้อที่มีให้นำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีตามวรรคหนึ่งเพราะมีเหตุจำเป็น ตามที่อธิบดีกำหนด ให้มีสิทธินำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษี หลังจากนั้นได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด แต่ต้องไม่เกินสามปีนับจากวันที่ได้มีการออกใบกำกับภาษี.”

<sup>8</sup> กฎกระทรวงฉบับที่ 188 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยกรณีอื่นที่ถือว่าเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1 (8)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร

“ข้อ 1 กรณีดังต่อไปนี้ ให้ถือว่าเป็นการขายตามมาตรา 77/1 (8) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร

(1) ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับแจ้งคำสั่งถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/10 แห่งประมวลรัษฎากร มีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการมีไว้ในประกอบการกิจการ ณ วันที่ได้รับแจ้งคำสั่งถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

(2) ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้รับแจ้งการเพิกถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/17 แห่งประมวลรัษฎากร มีสินค้าคงเหลือและหรือทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการมีไว้ในประกอบการกิจการ ณ วันที่ได้รับแจ้งการเพิกถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม.”

(2) การแจกหรือให้สินค้าเป็นรางวัล ที่จะไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จะต้องเป็นการแจกให้ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการในแต่ละวัน โดยมีมูลค่ารวมกันตามจำนวนที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกำหนด แต่มูลค่าของสินค้าที่แจกหรือให้เป็นรางวัลต้องไม่เกินมูลค่าของสินค้าที่ขายหรือมูลค่าของการให้บริการ

(3) ของขวัญ หรือของชำร่วย การแจกหรือให้ของขวัญ ของชำร่วย เนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี เช่น เทศกาลปีใหม่ เทศกาลสงกรานต์ ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่สินค้านั้นต้องเป็นปฏิทิน สมุดบันทึกประจำวัน หรือสินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน ของขวัญหรือของชำร่วยที่มีชื่อผู้ประกอบการ ชื่อการค้า หรือเครื่องหมายการค้าของผู้ประกอบการปรากฏอยู่ จะต้องเป็นสิ่งของที่พึงให้กันตามประเพณีทางธุรกิจทั่วไป และต้องมีราคาหรือมูลค่าไม่เกินสมควร

(4) การแจกสินค้าตัวอย่างเพื่อส่งเสริมการขาย แต่หากเป็นการแจกสินค้าตัวอย่างที่มีไว้เพื่อการส่งเสริมการขายแล้วต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

(5) การให้บัตรกำนัล คุปอง เพื่อให้ลูกค้านำมาซื้อสินค้าหรือรับบริการในครั้งต่อไป และจะได้ส่วนลดตามราคาที่กำหนดไว้ในบัตรกำนัลหรือคุปองไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อลูกค้านำบัตรกำนัลหรือคุปองมาใช้เป็นส่วนลด ก็ไม่ต้องนำส่วนลดนั้นมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษีในการขายสินค้าหรือให้บริการ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 79(1)<sup>9</sup> แต่ผู้ขายหรือผู้ให้บริการก็ควรที่จะกำหนดเงื่อนไขให้ชัดเจน เพื่อมิให้เกิดข้อโต้แย้งในการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินเมื่อมีการตรวจสอบ

<sup>9</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 79 “ภายใต้บังคับมาตรา 79/1 ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ รวมทั้งภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา 77/1 (19) ถ้ามี ด้วยมูลค่าของฐานภาษีให้หมายความถึงเงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน

มูลค่าของฐานภาษีไม่ให้รวมถึง

(1) ส่วนลดหรือค่าลดหย่อน ที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ลดไว้ในขณะขายสินค้า หรือให้บริการ และได้หักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนดังกล่าวออกจากราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการ โดยได้แสดงให้เห็นไว้ชัดเจนว่าได้มีการหักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนไว้ในใบกำกับภาษีในแต่ละครั้งที่ออกแล้ว ทั้งนี้ เว้นแต่ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนในการขายสินค้า หรือให้บริการของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีสิทธิออกไปกำกับภาษีอย่างย่อตาม มาตรา 86/6 หรือมาตรา 86/7 ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะไม่แสดงส่วนลดหรือค่าลดหย่อนดังกล่าว ให้เห็นชัดเจนไว้ในใบกำกับภาษีอย่างย่อก็ได้.”

(6) การให้ทดลองใช้สินค้า เป็นการให้ผู้ซื้อสินค้าทดลองใช้งานก่อนการซื้อนั้น ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ถ้าสินค้านั้นดั่งกล่าวไม่ใช่ของใช้สิ้นเปลือง และมีไว้สำหรับทดลองใช้เป็นการชั่วคราว เพื่อทดลองคุณภาพหรือประสิทธิภาพของสินค้านั้น และผู้ซื้อจะต้องส่งมอบสินค้านั้นคืนเมื่อทดลองใช้เสร็จ

(7) การนำสินค้าไปใช้ ถ้าเป็นการนำสินค้าไปใช้เพื่อการประกอบกิจการของตนเอง โดยตรงตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ซึ่งได้แก่การนำสินค้าไปใช้ในการผลิตสินค้า การให้บริการ การบริหารของกิจการ หรือเพื่อประโยชน์ของทรัพย์สินที่มีไว้ในประกอบการกิจการของตนเอง ทั้งนี้ต้องเป็นการใช้ในกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างใดก็ได้ สินค้าที่นำไปใช้นั้นต้องมีไซรยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ตามกฎหมายว่าด้วยพิศักต์อัตราภาษีสรรพสามิต และสินค้าหรือบริการที่เกี่ยวข้องกับรถยนต์ดังกล่าว แต่ไม่รวมถึงการนำรถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ไปไว้ในสถานแสดงรถยนต์เพื่อขาย

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ใช้หลักอาณาเขต (Territory Principle) ในการจัดเก็บภาษี คือ จะเก็บภาษีเฉพาะการขายสินค้าหรือการให้บริการภายในประเทศไทยเท่านั้น

3.1.2 กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม มีอยู่ 2 กิจการใหญ่ ๆ คือ กิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2<sup>10</sup>

กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ เช่นการขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์

<sup>10</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 91/2 “ภายใต้บังคับมาตรา 91/4 การประกอบกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามบทบัญญัติในหมวดนี้

- (1) การธนาคาร ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือกฎหมายเฉพาะ
- (2) การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์
- (3) การรับประกันชีวิตตามกฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิต
- (4) การรับจํานำตามกฎหมายว่าด้วยโรงรับจํา
- (5) การประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ เช่น การให้กู้ยืมเงิน ค้ำประกัน แลกเปลี่ยนเงินตรา ออก ซื่อ หรือขายตั๋วเงิน หรือรับส่งเงินไปต่างประเทศด้วยวิธีต่าง ๆ
- (6) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าจะอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้อมาโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา
- (7) การขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์
- (8) การประกอบกิจการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา.”

นอกจากนั้นยังมีกิจการบางประเภท ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 81 และมาตรา 81/1

มาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากร แบ่งออกเป็น 3 อนุมาตรา อนุมาตรา 1 จะเป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่การขายสินค้าที่มีไซ้การส่งออกหรือการให้บริการตั้งแต่ (ก) ไปจนถึง (น) ส่วนอนุมาตรา 2 เป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่การการนำเข้าสินค้า ส่วนอนุมาตรา 3 เป็นการส่งออกซึ่งผู้ส่งออกนั้นเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ของรายรับก่อนหักรายจ่าย ซึ่งในปัจจุบันนี้ไม่มีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 เพราะมีการยกเลิกไปแล้ว ปัจจุบันอนุมาตรา 3 จึงไม่มีผลใช้บังคับ ฉะนั้น ในปัจจุบันจึงมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 เฉพาะอนุมาตรา (1) และอนุมาตรา (2) เท่านั้น

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(1) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>11</sup>

- (ก) การขายพืชผลทางการเกษตร เช่น ผัก ผลไม้
- (ข) การขายสัตว์ ไม่ว่าจะมีชีวิตหรือไม่มีชีวิต เช่น กุ้ง หอย ปู ปลา ปลาเค็ม กุ้งแห้ง
- (ค) การขายปุ๋ย
- (ง) การขายปลาป่น อาหารสัตว์
- (จ) การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์เพื่อบำรุงรักษา ป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์
- (ฉ) การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน
- (ช) การให้บริการการศึกษาของสถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน หรือโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน
- (ซ) การให้บริการที่เป็นงานทางศิลปะและวัฒนธรรมในสาขาและลักษณะการประกอบกิจการที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง
- (ฌ) การให้บริการการประกอบโรคศิลป์ การสอบบัญชี การว่าความหรือการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ทั้งนี้ เฉพาะวิชาชีพอิสระที่มีกฎหมายควบคุมการประกอบวิชาชีพอิสระนั้น ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
- (ญ) การให้บริการรักษาพยาบาลของสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล
- (ฎ) การให้บริการวิจัยหรือการให้บริการทางวิชาการ ทั้งนี้ ในสาขาและลักษณะการประกอบกิจการที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง
- (ฏ) การให้บริการห้องสมุด พิพิธภัณฑ์ สวนสัตว์
- (ฐ) การให้บริการตามสัญญาจ้างแรงงาน

<sup>11</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 81 (1).

- (จ) การให้บริการจัดแข่งขันกีฬาสมัครเล่น
- (ฉ) การให้บริการของนักแสดงสาธารณะ ในสาขาและลักษณะที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง
- (ค) การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักร
- (ข) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศซึ่งมิใช่เป็นการขนส่งโดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเล
- (ด) การให้บริการเช่าสังหาริมทรัพย์
- (ง) การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้ไม่รวมถึงบริการที่เป็นการพาณิชย์ของราชการส่วนท้องถิ่นหรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ไม่ว่าจะเป็นกิจการสาธารณูปโภคหรือไม่ก็ตาม
- (จ) การขายสินค้าหรือการให้บริการของกระทรวง ทบวง กรม ซึ่งส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่าย
- (ฉ) การขายสินค้าหรือการให้บริการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนาหรือการสาธารณกุศลภายในประเทศ ซึ่งไม่นำผลกำไรไปจ่ายในทางอื่น
- (ค) การขายสินค้าหรือการให้บริการตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(2) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>12</sup> มี 3 กรณี ดังนี้
- 1) สินค้าจากต่างประเทศที่นำเข้าไปในเขตปลอดอากร ทั้งนี้เพราะสินค้าที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยกรณีนั้น
  - 2) สินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับการยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิธีการศุลกากร
  - 3) สินค้าซึ่งนำเข้าและอยู่ในอารักขาของศุลกากรแล้วได้ส่งกลับออกไปต่างประเทศโดยได้คืนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร
- การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81/1<sup>13</sup> คือกิจการที่มีรายรับไม่เกินปีละ 1,800,000 แต่ถ้าผู้ประกอบการจะขอจดทะเบียนและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็มีสิทธิทำได้ตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 81/3<sup>14</sup> สาเหตุที่

<sup>12</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 81 (2).

<sup>13</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 81/1 “ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และกิจการดังกล่าวมีมูลค่าของฐานภาษีไม่เกินมูลค่าของฐานภาษีของกิจการขนาดย่อมตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม.”

<sup>14</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา มาตรา 81/3 ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้น

กฎหมายกำหนดข้อยกเว้นในกรณีนี้เนื่องจาก ภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมีขอบข่ายบังคับที่กว้างมาก กล่าวคือจัดเก็บจากการบริโภค การจัดเก็บภาษีดังกล่าวอาจก่อให้เกิดภาระยุ่งยากแก่ผู้ประกอบการขนาดเล็ก หรือที่เรียกว่าผู้ประกอบการรายย่อย ดังนั้น จึงมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับผู้ประกอบการที่มีรายรับต่อปี หรือต่อรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 1,800,000 บาท ส่วนผู้ประกอบการที่มีรายรับต่อปีเกิน 1,800,000 บาท รวมทั้งผู้นำเข้าสินค้าจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไปตามปกติ<sup>15</sup>

### 3.1.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดตัวผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้หลัก ๆ 2 กรณีดังนี้

1) ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 82<sup>16</sup>กำหนดถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้สองประเภท ซึ่งบัญญัติว่า “ให้บุคคลดังต่อไปนี้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติในหมวดนี้

- (1) ผู้ประกอบการ
- (2) ผู้นำเข้า”

ตามมาตราดังกล่าวจะเห็นได้ว่าผู้ที่มีหน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82 นั้นจะมีอยู่สองประเภท กล่าวคือ

ประเภทแรก “ผู้ประกอบการ” หมายถึง บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่<sup>17</sup> ดังนั้น ผู้ประกอบการจึงได้แก่ ผู้ผลิต ผู้นำเข้า ผู้ส่งออก ผู้ขายส่ง ผู้ขายปลีก ซึ่งซื้อขายสินค้าในทางธุรกิจวิชาชีพ และรวมถึงผู้ให้บริการในทางธุรกิจวิชาชีพด้วย เช่น สถาปนิกรับออกแบบอาคาร ที่ปรึกษากฎหมาย ผู้สอบบัญชี เป็นต้น<sup>18</sup>

---

ภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังต่อไปนี้ มีสิทธิแจ้งต่ออธิบดีตามแบบที่อธิบดี กำหนดเพื่อขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวดนี้ได้ โดยต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3

- (1) กิจการขายสินค้าตามที่ระบุไว้ในมาตรา 81 (1) (ก) ถึง (จ)
- (2) กิจการขนาดย่อมตามมาตรา 81/1
- (3) กิจการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

<sup>15</sup> จาก *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557* (น. 259), โดย กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2557, กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์

<sup>16</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 82.

<sup>17</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 77/1 (5).

<sup>18</sup> จาก *ภาษีอากรธุรกิจ* (น. 253), โดย สมคิด บางโม, 2537, กรุงเทพฯ: นำอักษรการพิมพ์.

ซึ่งจะเห็นได้ว่า ผู้ประกอบการที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะต้องเป็นบุคคลผู้ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจวิชาชีพ หากไม่ได้ประกอบกิจการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพเสียแล้วจะไม่ใช่ผู้ประกอบการ ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด<sup>19</sup>

คำว่า ผู้ประกอบการ นั้น ตามมาตรา 77/1 (5) นั้น ใช้ถ้อยคำว่า “บุคคล” ซึ่งตามมาตรา 77/1 (1) ให้ความหมายไว้ว่า หมายถึง บุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีชนิดบุคคลหรือนิติบุคคล มีข้อสังเกตว่า ผู้ที่จะต้องเสียภาษีในกรณีนิติบุคคล ไม่จำกัดเฉพาะนิติบุคคลที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเท่านั้น แต่หมายความถึงนิติบุคคลทุกประเภทที่ต้องอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหากว่านิติบุคคลนั้นเป็นผู้ประกอบการ<sup>20</sup>

ประเภทที่สอง “ผู้นำเข้า” คือ ผู้ที่นำเข้ามาซึ่งสินค้าไม่ว่าจะนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อการใด ๆ ในทางธุรกิจหรือไม่ใช่ในทางธุรกิจต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยกรมศุลกากรมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากร<sup>21</sup>

2) ผู้ที่กฎหมายกำหนดให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 82/1<sup>22</sup> ซึ่งมี 5 ประเภทดังนี้

ประเภทแรก ในกรณีที่ผู้ประกอบการอยู่นอกราชอาณาจักร และได้ขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นปกติธุระ โดยมีตัวแทนอยู่ในราชอาณาจักร ได้แก่ ตัวแทนดังกล่าว

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

ประเภทที่สาม ในกรณีสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(2)

(ค) ถ้าภายหลังสินค้านั้นต้องเสียอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ได้แก่

- (ก) ผู้ที่มีความรับผิดชอบตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร
- (ข) ผู้รับโอนสินค้า ถ้ามีการโอนสินค้านี้ดังกล่าว

<sup>19</sup> คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร (น. 645). เล่มเดิม.

<sup>20</sup> จาก หลักกฎหมายภาษีอากร *The Principles of Tax Law* (น. 274.), โดย ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, 2555, กรุงเทพฯ: สถาบัน T.Training Center.

<sup>21</sup> ภาษีอากรธุรกิจ (น. 254). เล่มเดิม.

<sup>22</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 82/1.

ประเภทที่สี่ ในกรณีที่มีการควบเข้ากัน ได้แก่ผู้ที่ควบเข้ากันและผู้ประกอบการใหม่  
 ประเภทที่ห้า ในกรณีโอนกิจการ ได้แก่ผู้โอนและผู้รับโอน  
 ผู้ประกอบการจะมีสิทธิหน้าที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มก็ต่อเมื่อผู้ประกอบการนั้นได้ไป  
 จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็น “ผู้ประกอบการจดทะเบียน” เมื่อจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะเป็น  
 ผู้ประกอบการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งมีหน้าที่ในการยื่นแบบและชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ถ้ามี)  
 ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป โดยการนำภาษีขายหักออกจากภาษีซื้อในแต่ละเดือน

### 3.1.4 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่าภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นระบบภาษีที่จัดเก็บจากฐานการใช้จ่าย  
 หรือฐานการบริโภคสินค้าหรือบริการ สิ่งที่จะต้องพิจารณาต่อไปคือ ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้า  
 หรือการให้บริการนั้น มีความหมายครอบคลุมแค่ไหนเพียงใด

ฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการ  
 ได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ และให้รวมถึงภาษีสรรพสามิตด้วยในกรณี  
 ที่สินค้าหรือบริการดังกล่าวอยู่ในขอบข่ายที่จำต้องเสียภาษีสรรพสามิตด้วย<sup>23</sup>

ซึ่งมูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการพึงได้รับจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ หรือ  
 ที่เรียกว่ามูลค่าของฐานภาษีนั้น หมายความว่า เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการหรือประโยชน์  
 ใด ๆ ซึ่งอาจคำนวณเป็นเงินได้<sup>24</sup>

อย่างไรก็ตาม เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน ค่าบริการหรือประโยชน์ใด ๆ ซึ่งอาจคำนวณ  
 เป็นเงินได้ บางอย่างหรือบางประเภทกฎหมายมิให้นำมาเป็นมูลค่าของฐานภาษี ตามที่ประมวล  
 รัษฎากรมาตรา 79 วรรค 3 บัญญัติไว้ดังนี้

“มูลค่าของฐานภาษีไม่ให้รวมถึง

(1) ส่วนลดหรือค่าลดหย่อน ที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ลดให้ในขณะขายสินค้า  
 หรือให้บริการและได้หักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนดังกล่าวออกจากราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการ  
 โดยได้แสดงให้เห็นไว้ชัดเจนว่าได้มีการหักส่วนลดหรือค่าลดหย่อนไว้ในใบกำกับภาษีในแต่ละ  
 ครั้งที่ออกแล้ว ทั้งนี้ เว้นแต่ส่วนลดหรือค่าลดหย่อนในการขายสินค้า หรือให้บริการของ  
 ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีอย่างย่อตามมาตรา 86/6 หรือมาตรา 86/7  
 ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะไม่แสดงส่วนลดหรือค่าลดหย่อนดังกล่าว ให้เห็นชัดเจนไว้ใน  
 ใบกำกับภาษีอย่างย่อก็ได้

<sup>23</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 79 วรรคหนึ่ง.

<sup>24</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 79 วรรคสอง.



(2) ค่าชดเชยหรือเงินอุดหนุนตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

(3) ภาษีขาย

(4) ค่าตอบแทนที่มีลักษณะและเงื่อนไขตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง”

อธิบดีกรมสรรพากรได้ออก ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 40) เรื่องกำหนดลักษณะ และเงื่อนไขค่าตอบแทนที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณมูลค่าของฐานภาษี ตามความในมาตรา 79(4) โดยให้ค่าตอบแทนที่ได้รับหรือพึงได้จากการขายสินค้าหรือการให้บริการบางประเภท ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นมูลค่าของฐานภาษี ซึ่งมีทั้งหมด 20 ประเภท โดยผู้วิจัยจะไม่ขอกล่าวถึงถึงรายละเอียดในส่วนนี้

### 3.1.5 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

#### 3.1.5.1 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 10

ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการขายสินค้า การให้บริการและการนำเข้านั้น กฎหมายกำหนดให้ใช้อัตราร้อยละ 10 ในการคำนวณภาษี ซึ่งกฎหมายก็ได้เปิดช่องให้ลดอัตราร้อยละได้โดยวิธีการตราเป็นพระราชกฤษฎีกา แต่มีเงื่อนไขว่าต้องกำหนดอัตราร้อยละให้เป็นอัตราเดียวกันสำหรับการขายสินค้า การให้บริการและการนำเข้าทุกกรณี<sup>25</sup>

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

ต่อมาเมื่อวันที่ 7 สิงหาคม พ.ศ. 2555 คณะรัฐมนตรีได้มีมติเห็นชอบตามข้อเสนอของกระทรวงการคลังเกี่ยวกับมาตรการขยายเวลาการลดอัตราร้อยละที่จัดเก็บจากอัตราร้อยละ 10 (รวมภาษีท้องถิ่น) ให้คงเหลือจัดเก็บในอัตราร้อยละ 7 (รวมภาษีท้องถิ่น) ซึ่งจะสิ้นสุดลงวันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2557 โดยการขยายเวลาการลดอัตราร้อยละที่จัดเก็บต่อไปอีกเป็นระยะเวลา 2 ปี

<sup>25</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 80.

และเพื่อกระตุ้นให้มีการขยายตัวในด้านกำลังซื้อของประชาชน ในด้านการใช้จ่ายและการลงทุนของภาคเอกชน ซึ่งมีส่วนสำคัญต่อการฟื้นตัวทางเศรษฐกิจของประเทศ<sup>26</sup> และในปัจจุบัน เมื่อวันที่ 17 กรกฎาคม 2557 เพื่อเป็นการผลักดันและกระตุ้นกลไกทางเศรษฐกิจ ทำให้ประชาชนมีกำลังในการใช้จ่ายเพื่อการอุปโภคบริโภคอันจะทำให้เศรษฐกิจของประเทศขยายตัวได้อย่างต่อเนื่องและมั่นคง คณะรักษาความสงบแห่งชาติ (คสช.) ได้ออกประกาศฉบับที่ 92/2557 เรื่องการลดอัตราภาษีมูลค่า โดยให้ยกเลิกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มฉบับที่ 549 พ.ศ. 2555 และได้ขยายระยะเวลาในการจัดเก็บอัตราร้อยละ 7 ต่อไปโดยมีกำหนดระยะเวลาตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2557 ถึง 30 กันยายน พ.ศ. 2558

ดังนั้นจะเห็นได้ว่า ในปัจจุบันประเทศไทยนั้นได้ใช้อัตรภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 แก่การขายสินค้า การให้บริการและการนำเข้าทุกประเภท อันเป็นอัตรามาตรฐานใช้บังคับแก่ทุกกิจกรรมทางเศรษฐกิจ (ที่อยู่นอกขอบเขตอัตราร้อยละ 0 ดังที่จะกล่าวต่อไป) บนฐานบริโภคของประชาชนในประเทศ

### 3.1.5.2 อัตรภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0

ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้การประกอบกิจการบางอย่างบางประเภทต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ซึ่งกรณีเช่นนี้จะมีความแตกต่างกับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งผู้วิจัยจะกล่าวต่อไป ซึ่งกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 ซึ่งประมวลรัษฎากรบัญญัติดังนี้

มาตรา 80/1<sup>27</sup> ให้ใช้อัตราร้อยละ 0 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

(1) การส่งออกสินค้าที่มีใช้การส่งออกสินค้าซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81(3)

(2) การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศตามประเภท หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร และได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศให้รวมถึง การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักร เพื่อใช้ผลิตสินค้าในเขตปลอดอุตสาหกรรมส่งออกเพื่อส่งออก และการให้บริการที่กระทำในเขตอุตสาหกรรมส่งออก เพื่อใช้ผลิตสินค้าเพื่อส่งออกด้วย

<sup>26</sup> สำนักวิชาการแผนภาษี กรมสรรพากรกระทรวงการคลัง. *มาตรการขยายเวลาการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม*. สืบค้น 14 กรกฎาคม 2556, จาก <http://www.thaigov.go.th/th>

<sup>27</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 80/1.

(3) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยาน หรือเรือเดินทะเลที่กระทำโดยผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคล

(4) การขายสินค้าหรือการให้บริการกับกระทรวง ทบวง กรม ราชการส่วนท้องถิ่น หรือรัฐวิสาหกิจตาม โครงการเงินกู้หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

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

(6) การขายสินค้าหรือการให้บริการระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับคลังสินค้าทัณฑ์บนหรือระหว่างผู้ประกอบการกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการที่อยู่ในเขตปลอดอากรไม่ว่าจะอยู่ในเขตเดียวกันหรือไม่ หรือระหว่างคลังสินค้าทัณฑ์บนกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการอยู่ในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ เฉพาะการขายสินค้าหรือการให้บริการที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด”

จะเห็นได้ว่า ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้กิจการบางประเภทบางลักษณะ ให้ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้อัตรามาตรฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม (อัตราร้อยละ 10 ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80) แต่ให้ใช้อัตราร้อยละ 0 บังคับแทน ซึ่งมีข้อสังเกตว่า กิจการทั้ง 6 ประเภทตามมาตรา 80/1 ดังกล่าวข้างต้นนั้น จะเป็นกิจการที่มีความเกี่ยวข้องกับประเทศต่าง ๆ เช่น การส่งออก การค้าขายสินค้ากับองค์กรระหว่างประเทศ เป็นต้น ซึ่งกฎหมายให้ประโยชน์ในการใช้อัตราร้อยละ 0 เพื่อขจัดภาระภาษีออกจากราคาสินค้าหรือบริการที่แท้จริง อันเป็นผลให้ราคาสินค้าจะต่ำลง

3.1.5.3 ข้อแตกต่างระหว่างการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มกับภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 หากพิจารณาโดยผิวเผินอาจจะทำให้เข้าใจได้ว่าผลของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มกับการใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 นั้นมีความเหมือนกัน เพราะมีผลให้ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการอันเป็นหน่วยภาษีไม่ต้องรับภาระในการที่จะต้องจ่ายเงินเป็นค่าภาษีมูลค่าเพิ่มในการซื้อสินค้าหรือบริการ ซึ่งผลในทางกฎหมายของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มกับการใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 นั้นมีความแตกต่างกัน การใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 นั้นมีวัตถุประสงค์เป็นการส่งเสริมการส่งออกสินค้า ให้สามารถส่งออกได้ในราคาที่ปลอดจากภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างแท้จริง กล่าวคือเมื่อผู้ประกอบการได้มีการขายสินค้าหรือบริการซึ่งจะถูกเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 มีผลเท่ากับว่าผู้บริโภคไม่จำเป็นต้องเสียเงินนอกเสียจากราคาสินค้าเพิ่มเป็นค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งผลลัพธ์ในการคำนวณภาษีจะปรากฏแก่จำนวนภาษีซื้อที่ได้จ่ายไปเพียงด้านเดียว {ภาษีขาย (ซึ่งเท่ากับ 0) –

ภาษีซื้อ} ผู้ส่งออกจึงได้รับคืนภาษีทั้งหมดตามความเป็นจริงและได้รับคืนภาษีตลอดเวลา ดังนั้น การกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 0 ทำให้สินค้าหรือบริการที่ส่งออกไปยังต่างประเทศ ไม่มีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มรวมอยู่ในราคาของสินค้าหรือบริการนั้น<sup>28</sup>

ส่วนการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ขายสินค้าหรือบริการนั้นไม่ต้องเข้ามาอยู่ในระบบ ภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากสินค้าหรือบริการบางอย่างมีลักษณะเป็นสินค้าที่มีความจำเป็นต่อความ เป็นอยู่ของประชาชนโดยตรง ดังนั้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจึงอาจมีผลกระทบต่อ ค่าครองชีพของประชาชน เมื่อผู้ประกอบการไม่จำเป็นต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เมื่อมีการขายสินค้าหรือให้บริการ ก็จะไม่มีความจำเป็นต้องเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อหรือรับบริการและ ไม่มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีต่อทางราชการ ซึ่งจะเห็นได้ว่าแม้ผู้ประกอบการจะได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จากการซื้อวัตถุดิบซึ่งเป็นภาษีซื้อไปแล้วก็ตาม ก็ไม่มีสิทธิขอคืนจากรัฐ ดังนั้น ราคาสินค้าที่ได้รับ ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะมีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มรวมอยู่ด้วย<sup>29</sup>

ดังนั้น โดยสรุปการใช้อัตราร้อยละ 0 นอกจากจะไม่ถูกเรียกเก็บภาษีแล้วยังสามารถ ได้รับคืนภาษีที่แฝงอยู่ในราคาสินค้าและบริการนั้นด้วย แต่การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไม่มีการ คืนภาษีซื้อที่ผู้ประกอบการได้เสียไปในการซื้อวัตถุดิบ ราคาสินค้าหรือบริการจึงถือว่ามีภาระภาษีที่ ผู้ประกอบการต้องรับภาระแฝงอยู่

### 3.1.6 วิธีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

วิธีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเริ่มต้นที่ผู้ประกอบการซึ่งไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อกรมสรรพากร เมื่อจดทะเบียนแล้วจะถือว่าเป็นผู้ประกอบการ จดทะเบียน และมีหน้าที่ดังต่อไปนี้

<sup>28</sup> จาก “ข้อแตกต่าง กิจการอัตรา 0 กับกิจการที่ได้รับยกเว้น,” โดย กัมปนาท บุญรอด, 2555, *สรรพากร สาส์น กรมสรรพากร*, 59(8), น. 27-28.

<sup>29</sup> แหล่งเดิม.

3.1.6.1 เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น เป็นไปตามบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/4<sup>30</sup> กล่าวคือ ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ โดยคำนวณจากฐานรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ในอัตราร้อยละ 7 ภาษีดังกล่าวเรียกว่า ภาษีขาย (Output Tax) ของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มอื่นเรียกเก็บ เนื่องจากการซื้อวัตถุดิบ สินค้าหรือรับบริการเพื่อนำมาใช้ในการประกอบกิจการของตนนั้นเรียกว่า ภาษีซื้อ (Input Tax) ของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้ซื้อหรือเข้ารับบริการนั้น<sup>31</sup>

3.1.6.2 มีหน้าที่จัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาใบกำกับภาษีในทันทีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น เป็นไปตามบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 86<sup>32</sup> ซึ่งในหัวข้อการจัดทำใบกำกับภาษีนั้นผู้วิจัยจะได้กล่าวถึงโดยละเอียดในหัวข้อ 3.1.7 ต่อไป

<sup>30</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 82/4 “ภายใต้บังคับมาตรา 83/5 มาตรา 83/6 และมาตรา 83/7 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น โดยคำนวณจากฐานภาษีตามส่วน 3 และอัตราภาษีตามส่วน 4

บทบัญญัติมาตรานี้ มิได้เป็นการห้ามผู้ประกอบการจดทะเบียนที่จะเสนอ หรือแสดงราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการแก่ผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการในราคาที่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แล้ว ทั้งนี้ ไม่ว่าผู้ประกอบการจดทะเบียนจะได้แจ้งให้ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการทราบด้วยหรือไม่ก็ตาม

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียน เรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการตามมาตรานี้ ย่อมเป็นภาษีขายของผู้ประกอบการจดทะเบียนนั้น

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนใดถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่น เรียกเก็บตามมาตรานี้ เนื่องจากการซื้อสินค้า หรือรับบริการมา เพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตนย่อมเป็นภาษีซื้อ ของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เป็นผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการนั้น.”

<sup>31</sup> คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร (น. 383). เล่มเดิม.

<sup>32</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 86 “ภายใต้บังคับมาตรา 86/1 มาตรา 86/2 และมาตรา 86/8 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนจัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้า หรือการให้บริการทุกครั้ง และต้องจัดทำในทันทีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น พร้อมทั้งให้ส่งมอบใบกำกับภาษีนั้นแก่ผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการ ส่วนสำเนาใบกำกับภาษีให้เก็บรักษาไว้ตามมาตรา 87/3.”

3.1.6.3 จัดทำรายงานภาษีซื้อ ภาษีขาย และรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 87<sup>33</sup> โดยวิธีการคำนวณให้นำภาษีขายหักออกด้วยภาษีซื้อที่เกิดขึ้นในเดือนภาษีเดียวกัน หากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายให้ถือเป็นเครดิตภาษี กล่าวคือ ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีสิทธิที่จะได้รับเงินคืนจากกรมสรรพากร หรือจะนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของเดือนถัดไปได้<sup>34</sup>

3.1.6.4 การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มอาจแบ่งออกเป็น 4 ประเภท ดังต่อไปนี้<sup>35</sup>

- (1) การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม
- (2) การยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมและการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ยื่นแบบแสดงรายการไว้ไม่ถูกต้อง
- (3) การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ที่มีหน้าที่นำส่งภาษี
- (4) การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้นำเข้า

<sup>33</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 87 “ภายใต้บังคับมาตรา 87/1 และมาตรา 87/2 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่จัดทำรายงานเกี่ยวกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มดังต่อไปนี้

- (1) รายงานภาษีขาย
- (2) รายงานภาษีซื้อ
- (3) รายงานสินค้าและวัตถุดิบ เฉพาะผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ประกอบกิจการขายสินค้า

ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 82/16 ให้มีหน้าที่จัดทำรายงานมูลค่าของฐานภาษี และรายงานสินค้าและวัตถุดิบรายงานที่ต้องจัดทำตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้เป็นไปตามแบบที่อธิบดีกำหนด และให้จัดทำเป็นรายสถานประกอบการ วิธีลงรายการในรายงาน ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด และการลงรายการให้ลงภายในสามวันทำการนับแต่วันที่ได้มาหรือจำหน่ายออกไป ซึ่งสินค้าหรือบริการนั้น ทั้งนี้ เว้นแต่ในกรณีจำเป็นอธิบดีจะกำหนดเป็นอย่างอื่นตามที่เห็นสมควรก็ได้.

<sup>34</sup> คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร (น. 385). เล่มเดิม.

<sup>35</sup> จาก กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร *Law Of Taxation* (น. 303), โดย อรวรรณ พจนานุรัตน์, 2547, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

การยื่นแบบแสดงรายการภาษีตาม (1) เป็นการยื่นแบบ ภ.พ.30 พร้อมกับชำระภาษีถ้ามี ภายในวันที่ 15 ของทุกเดือน ไม่ว่าจะมีการขายสินค้าหรือให้บริการหรือไม่ก็ตาม ตามประมวล รัษฎากร มาตรา 83<sup>36</sup>

### 3.1.7 ใบกำกับภาษี

ในหัวข้อต่อไปที่ผู้วิจัยจะขอลงรายละเอียดเกี่ยวกับหลักฐานที่สำคัญที่สุดในระบบ ภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งได้แก่ “ใบกำกับภาษี” เพราะนอกจากใบกำกับภาษีจะเป็นเอกสารที่ใช้ในการยื่น แบบเพื่อชำระภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ยังมีผลต่อความรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการหรือ ผู้ขายอีกด้วย

ใบกำกับภาษี หมายถึง เอกสารหลักฐานสำคัญที่ผู้ประกอบการจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องจัดทำและออกให้กับผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการทุกครั้งที่ยกสินค้าหรือ ให้บริการ เพื่อแสดงมูลค่าของสินค้าหรือบริการและจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการเรียกเก็บ หรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการในแต่ละครั้ง<sup>37</sup>

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่ออกใบกำกับภาษี ได้แก่ผู้ประกอบการ จดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 หรือร้อยละ 7 เท่านั้น ซึ่งมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับ ภาษีให้กับผู้ซื้อ สำหรับกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มและกิจการที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อแต่อย่างใด<sup>38</sup>

<sup>36</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 83 ภายใต้บังคับมาตรา 83/1 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดง รายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนด โดยให้ยื่นเป็นรายเดือนภาษีพร้อมกับชำระภาษีถ้ามี ไม่ว่าจะ ได้ขายสินค้า หรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม

การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีสำหรับเดือนภาษีใด ให้ยื่นภายในวันที่สิบห้าของ เดือนถัดไป เว้นแต่อธิบดีจะกำหนดเป็นอย่างอื่น การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษี ให้ยื่นและชำระ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่ ทั้งนี้ เว้นแต่อธิบดีจะกำหนดสถานที่เป็นอย่างอื่น

ถ้าผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสถานประกอบการหลายแห่ง การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการ ชำระภาษี ให้แยกยื่นและชำระเป็นรายสถานประกอบการ ทั้งนี้ เว้นแต่ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะยื่นคำร้องต่อ อธิบดี ขออนุมัติยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีรวมกัน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่แห่งใดแห่งหนึ่ง หรือ ณ สถานที่ที่อธิบดีกำหนดตามวรรคสามก็ได้และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้วให้ถือปฏิบัติตั้งแต่เดือนภาษีที่ อธิบดีกำหนดเป็นต้นไป

ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามวรรคหนึ่ง หากมีเครดิตภาษี หรือมีภาษีที่ต้องขอคืนให้ดำเนินการ ตามส่วน 8.

<sup>37</sup> จาก VAT ภาษีมูลค่าเพิ่ม (น. 69), โดย สุกัลยา ปรีชา, 2551, กรุงเทพฯ: ทริปเพิ้ล เอ็ดดูเคชั่น จำกัด

<sup>38</sup> กลยุทธ์การจัดทำบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งระบบ VAT VALUE ADDED TAX (น. 183). เล่มเดิม.

ใบกำกับภาษี เป็นเอกสารสำคัญในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องจัดทำใบกำกับภาษีและสำเนาใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการทุกครั้ง และต้องจัดทำในทันทีที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ในกรณีของการขายสินค้าผู้ประกอบการมีหน้าที่ออกใบกำกับภาษีพร้อมทั้งส่งมอบใบกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อในทันทีที่มีการส่งมอบสินค้าให้กับผู้ซื้อ แต่ในกรณีของการให้บริการผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีต่อเมื่อได้รับชำระราคาค่าบริการ พร้อมทั้งส่งมอบใบกำกับภาษีนั้นแก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ใบกำกับภาษีต้องจัดทำอย่างน้อย 2 ฉบับ ต้นฉบับส่งมอบให้กับผู้ซื้อ ส่วนสำเนาผู้ประกอบการต้องเก็บรักษาไว้เพื่อเป็นหลักฐานประกอบการลงรายงานภาษีขายตามมาตรา 87/3<sup>39</sup>

ในการออกใบกำกับภาษีจะต้องออกเป็นรายสถานประกอบการ เว้นแต่อธิบดีกรมสรรพากรจะกำหนดเป็นอย่างอื่น<sup>40</sup>

สำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เป็นผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการและผู้นำเข้า ต้องเรียกใบกำกับภาษีจากผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นซึ่งเป็นผู้ขายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อใช้เป็นหลักฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ<sup>41</sup>

ใบกำกับภาษี ยังหมายความรวมถึง ใบกำกับภาษีอย่างย่อ ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ ใบเสร็จรับเงินที่ส่วนราชการออกให้ในการขายทอดตลาดหรือขายโดยวิธีอื่นตามมาตรา 83/5 และ

<sup>39</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 87/3 “ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษี และผู้มีหน้าที่ต้องจัดทำรายงานตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เก็บและรักษารายงานใบกำกับภาษีสำเนาใบกำกับภาษี พร้อมทั้งเอกสารประกอบการลงรายงานดังกล่าว หรือเอกสารอื่นที่อธิบดีกำหนดไว้ ณ สถานประกอบการที่จัดทำรายงานนั้น หรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกำหนด เป็นเวลาไม่น้อยกว่าห้าปีนับแต่วันที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือวันทำรายงานแล้วแต่กรณี เว้นแต่

(1) ในกรณีที่ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มชั่วคราวตามมาตรา 85/3 การเก็บรักษารายงานและเอกสารดังกล่าว ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่อธิบดีกำหนด แต่ระยะเวลาดังกล่าวต้องไม่เกินกว่าห้าปี

(2) ในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเลิกประกอบกิจการ ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียน หรือผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษี หรือผู้มีหน้าที่ต้องจัดทำรายงาน เก็บและรักษารายงานและเอกสารดังกล่าวข้างต้น ที่ตนมีหน้าที่ต้องเก็บรักษาอยู่ในวันเลิกประกอบกิจการต่อไปอีกสองปี

(3) ในกรณีที่เห็นสมควร อธิบดีจะกำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเก็บและรักษาไว้เกินห้าปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกินเจ็ดปี.

<sup>40</sup> จาก *กลยุทธ์การจัดทำบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งระบบ VAT VALUE ADDED TAX* (น. 182), โดย สมเดช ไรจน์ศิริเสถียร, 2546, กรุงเทพฯ: ธรรมนิติ เพรส.

<sup>41</sup> แหล่งเดิม.



ใบเสร็จรับเงินของกรมสรรพากร กรมศุลกากร หรือกรมสรรพสามิต ทั้งนี้เฉพาะส่วนที่เป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (22)<sup>42</sup>

ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะขอกล่าวถึงรูปแบบของใบกำกับภาษีอย่างย่อ รวมถึงหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการออกใบกำกับภาษีอย่างย่อ เนื่องจากเกี่ยวข้องกับประเด็นที่ผู้วิจัยจะได้นำไปวิเคราะห์ในบทที่ 4 และเป็นข้อเสนอแนะในบทที่ 5 ต่อไป

หลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการออกใบกำกับภาษีอย่างย่อ

ผู้มีสิทธิออกใบกำกับภาษีอย่างย่อ<sup>43</sup> เป็นไปตามมาตรา 86/6 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ ผู้ประกอบการจดทะเบียน (เต็มรูปแบบ) ที่ประกอบกิจการขายสินค้าในลักษณะขายปลีกหรือให้บริการในลักษณะบริการรายย่อยแก่บุคคลจำนวนมากตามลักษณะและเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดตามประกาศอธิบดีฯเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 32) ดังนี้<sup>44</sup>

(1) เป็นการขายสินค้าที่ผู้ขายทราบอย่างแน่ชัดว่าเป็นการขายให้แก่ผู้บริโภคโดยตรง และได้ขายในปริมาณซึ่งตามปกติวิสัยของผู้บริโภคนั้นจะนำสินค้าไปบริโภคใช้สอยโดยไม่ได้มีวัตถุประสงค์ที่จะนำไปขายต่อ เช่น การขายสินค้าแผงลอย ร้านขายของชำ กิจการห้างสรรพสินค้า ทั้งนี้เฉพาะในการขายสินค้าที่เป็นไปตามลักษณะ และหรือเงื่อนไขดังกล่าวข้างต้น

(2) การให้บริการในลักษณะบริการรายย่อยแก่บุคคลจำนวนมาก เช่น กิจการการโรงแรม โรงภาพยนตร์ และสถานบริการน้ำมัน เป็นต้น

นอกจากนั้น กรณีเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน (เต็มรูปแบบ) ที่ประกอบกิจการอย่างอื่นซึ่งไม่ใช่กิจการค้าปลีกและมีความประสงค์จะออกใบกำกับภาษีอย่างย่อ จะขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากร พร้อมกับแสดงเหตุผลและความจำเป็นก็สามารถทำได้ และในการอนุมัติ อธิบดีสรรพากรจะกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขใด ๆ ตามที่เห็นสมควรก็ได้

รูปแบบของใบกำกับภาษีอย่างย่อ กำหนดไว้ในมาตรา 86/6 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบด้วย

(1) คำว่า “ใบกำกับภาษี” ในที่ที่เห็นได้เด่นชัด

(2) ชื่อ หรือชื่อย่อ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ประกอบการจดทะเบียนที่ออกใบกำกับภาษี

(3) หมายเลขลำดับของใบกำกับภาษี และหมายเลขลำดับของเล่ม ถ้ามี

<sup>42</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 77/1 (22).

<sup>43</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 86/6.

<sup>44</sup> จาก การวางแผนภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งระบบ ( น. 171), โดย สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2540, กรุงเทพฯ:

(4) ชื่อ ชนิด ประเภท ปริมาณ และมูลค่าของสินค้าหรือของบริการ

(5) ราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการ โดยต้องมีข้อความระบุชัดเจนว่าได้รวมภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แล้ว

(6) วัน เดือน ปี ที่ออกใบกำกับภาษี

(7) ข้อความอื่นที่อธิบดีกำหนด

อย่างไรก็ตาม หากผู้ซื้อหรือผู้บริโภคร้องการใบกำกับภาษีเต็มรูปแบบแทนใบกำกับภาษีอย่างย่อ ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ออกให้โดยทันที ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 32

### 3.1.8 ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการรวมถึงการนำเข้าสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร โดยในงานวิจัยนี้ผู้วิจัยจะขอล่าถึงเฉพาะการขายสินค้าภายในราชอาณาจักร ซึ่งเป็นประเด็นที่เกี่ยวข้องกับงานวิจัย ดังนั้น การจะถือว่าผู้ประกอบการหรือผู้ขายได้ขายสินค้าเมื่อใด จึงเป็นปัญหาสำคัญและเป็นสิ่งจำเป็นที่กฎหมายจะต้องกำหนดไว้อย่างชัดเจนและแน่นอน เพื่อให้ทราบถึงความรับผิดชอบในการเสียภาษีการขาย การออกใบกำกับภาษี หรือการปฏิบัติใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไป ซึ่งเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 78 โดยได้กำหนดให้ ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีต่าง ๆ เกิดขึ้นเมื่อมีการกระทำอย่างหนึ่งอย่างใดดังต่อไปนี้<sup>45</sup>

(1) กรณีการขายสินค้า ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดของผู้ขายจะเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ เว้นแต่กรณีที่ผู้ขายได้โอนกรรมสิทธิ์สินค้า หรือได้รับชำระราคาสินค้า หรือได้ออกใบกำกับภาษีก่อนที่จะมีการส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ ซึ่งความรับผิดชอบของผู้ขายจะเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำที่เกิดขึ้นแล้วแต่กรณี

ตัวอย่างเช่น นาย ก.ตกลงซื้อขายกระเป๋ามูลค่า 2,000 บาท ให้แก่ นาย ข. เมื่อวันที่ 31 กรกฎาคม แต่ได้ส่งมอบกระเป๋าให้แก่ นาย ข. ในวันที่ 10 สิงหาคม ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของ นาย ก. จะเกิดขึ้นในวันที่ 10 สิงหาคม ซึ่งเป็นวันที่มีการส่งมอบ จากกรณีเดิมหาก นาย ข. ได้มีการชำระเงินให้แก่ นาย ก. ในวันที่ 31 กรกฎาคม จำนวน 1,000 บาท ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของ นาย ก. ในส่วนของมูลค่าเพิ่มจำนวน 1,000 บาทจะเกิดขึ้นทันทีแม้ว่าจะได้ส่งมอบกระเป๋าในภายหลังก็ตาม และเมื่อได้ส่งมอบกระเป๋าแล้ว ความรับผิดชอบในการ

<sup>45</sup> จาก ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557 (น. 269), โดย กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2557, กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์

เสียหายมีมูลค่าเพิ่มอีกจำนวน 1,000 บาท ก็จะเกิดขึ้นทันที ไม่ว่า นาย ข. จะได้ชำระราคาให้หรือไม่ก็ตาม

(2) กรณีขายสินค้าตามสัญญาให้เช่าซื้อหรือสัญญาซื้อขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ในสินค้ายังไม่โอนไปยังผู้ซื้อเมื่อได้ส่งมอบ ความรับผิดของผู้ขายจะเกิดขึ้นเมื่อถึงกำหนดชำระราคาตามงวดที่ถึงกำหนดชำระราคาในแต่ละงวด เว้นแต่กรณีผู้ขายได้รับชำระราคาสินค้าหรือได้ออกใบกำกับภาษีก่อนที่จะถึงกำหนดชำระในแต่ละงวด และความรับผิดของผู้ขายจะเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำที่เกิดขึ้นแล้วแต่กรณี

ตัวอย่างเช่น นาย ก. ได้ทำสัญญาขายโทรทัศน์มูลค่า 20,000 บาทให้กับ นาย ข. ตกลงผ่อนชำระ 10 งวด งวดละ 2,000 บาท กำหนดชำระทุกวันที 1 ของเดือนเริ่มตั้งแต่เดือนกรกฎาคม ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มของ นาย ก. จะเกิดขึ้นในวันที่ 1 กรกฎาคม ทันทีจากค่างวด 2,000 บาท ไม่ว่า นาย ก. จะได้รับชำระราคาแล้วหรือไม่ก็ตาม สำหรับงวดที่เหลือความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มของ นาย ก. จะเกิดขึ้นทุกวันที 1 ของเดือนถัด ๆ ไป ทั้งนี้ ไม่ว่าในทุก ๆ วันที่ 1 ของเดือน นาย ก. จะได้รับชำระราคาหรือไม่ก็ตามเช่นกัน เว้นแต่ จะมีการยกเลิกสัญญา

(3) กรณีขายสินค้าโดยมีการตั้งตัวแทนเพื่อขายและได้ส่งมอบสินค้าให้ตัวแทนแล้ว ตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกำหนดโดยอนุบัญญัติ<sup>46</sup> ความรับผิดในการเสียหายมูลค่าเพิ่มของผู้ขายจะเกิดขึ้นเมื่อตัวแทนได้ส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ เว้นแต่กรณีที่ตัวแทนได้ออนกรรมสิทธิ์ในสินค้าให้แก่ผู้ซื้อก่อน หรือได้รับชำระราคาสินค้าหรือได้ออกใบกำกับภาษี หรือได้มีการนำสินค้าไปใช้

<sup>46</sup> ประกาศอธิบดี (ฉบับที่ 8) กำหนดว่า

(1) ต้องเป็นสัญญาตัวการตัวแทนเพื่อขายสินค้า โดยตัวแทนได้รับค่าตอบแทนหรือค่าบำเหน็จจากตัวการตามที่กำหนดไว้ในสัญญาตั้งตัวแทน

(2) ต้องจัดทำสัญญาเป็นลายลักษณ์อักษร และเป็นสัญญาที่ตั้งตัวแทนเพื่อขายสินค้าประเภทใดประเภทหนึ่งหรือทุกประเภท

(3) ตัวการและตัวแทนต้องเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน

(4) ตัวการและตัวแทนต้องเก็บรักษาต้นฉบับสัญญาตั้งตัวแทนไว้ ณ สถานที่ประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่ เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปี

(5) ตัวการต้องแจ้งสัญญาตั้งตัวแทนต่อเจ้าพนักงานสรรพากรภายใน 15 วันนับแต่วันทำสัญญาตั้งตัวแทน ณ สำนักงานภาษีสรรพากรเขตพื้นที่หรือที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่สถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่ของของตัวการตั้งอยู่

(6) ตัวแทนต้องจัดทำรายงานสินค้า และวัตถุดิบ โดยให้จัดทำแยกต่างหากจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบของตัวแทน.

ก่อนที่ตัวแทนจะส่งมอบสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ ความรับผิดชอบของผู้ขายก็จะเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำนั้น ๆ แล้วแต่กรณี

ตัวอย่างเช่น บริษัท ก.จำกัด ได้มอบหมายให้ บริษัท ข. จำกัด เป็นตัวแทนจำหน่ายสินค้า (ตามหลักเกณฑ์ของประกาศอธิบดีฯ) และได้ส่งมอบสินค้ามูลค่า 10,000 บาท ให้แก่บริษัท ข. จำกัด ซึ่งเป็นตัวแทนในวันที่ 1 กรกฎาคม ต่อมาบริษัท ข. จำกัด ตัวแทนได้ขายและส่งมอบสินค้าให้แก่ลูกค้าเมื่อวันที่ 1 สิงหาคม กรณีเช่นนี้ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มของบริษัท ก. จำกัด จะเกิดขึ้นเต็มตามมูลค่าขายในวันที่ 1 สิงหาคม ซึ่งเป็นวันที่ตัวแทนได้ส่งมอบสินค้าให้ผู้ซื้อจากกรณีเดิม หากลูกค้าได้มีการชำระเงินให้แก่ บริษัท ข. หรือมีการโอนกรรมสิทธิ์สินค้าไป หรือได้ออกใบกำกับภาษีให้ลูกค้าไปก่อนที่จะมีการส่งมอบ กล่าวคือก่อนวันที่ 1 สิงหาคม ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มของบริษัท ก. ในส่วนของมูลค่าเพิ่มตามส่วนจะเกิดขึ้นทันที

### 3.1.9 บทกำหนดโทษ

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดบทลงโทษไว้ทั้งในทางแพ่งและทางอาญา ดังต่อไปนี้

#### 3.1.9.1 บทกำหนดโทษทางแพ่ง

(ก) เบี้ยปรับ เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 89

มาตรา 89 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือบุคคลตามมาตรา 86/13 เสียเบี้ยปรับในกรณีและตามอัตราดังต่อไปนี้

(1) ประกอบกิจการโดยมิได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 85 หรือมาตรา 85/1 หรือประกอบกิจการเมื่อถูกสั่งเพิกถอนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/17 แล้ว ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียในเดือนภาษี ตลอดระยะเวลาที่ไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติดังกล่าวหรือเป็นเงินหนึ่งพันบาทต่อเดือนภาษีแล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

(2) มิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลา ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษี

(3) ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดอันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษีคลาดเคลื่อนไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่เสียคลาดเคลื่อนหรือนำส่งคลาดเคลื่อน

(4) ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด อันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีขายหรือจำนวนภาษีซื้อในเดือนภาษีที่แสดงไว้คลาดเคลื่อนไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีขายที่แสดงไว้ขาดไป หรือจำนวนภาษีซื้อที่แสดงไว้เกินไป

(5) มิได้จัดทำใบกำกับภาษี และส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการตามที่กำหนดใน ส่วน 10 ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี

(6) ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิที่จะออกตามกฎหมาย ตามมาตรา 86/13 ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลด หนี้ นั้น

(7) นำใบกำกับภาษีปลอม ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนมาใช้ในการคำนวณภาษี ให้เสีย เบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีนั้น ในกรณีใบกำกับภาษีที่ผู้ได้รับประโยชน์ ไม่สามารถนำพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี ให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม

(8) มิได้เก็บสำเนาใบกำกับภาษีในกรณีภาษีขายไว้ตามที่กฎหมายกำหนด ให้เสีย เบี้ยปรับอีกร้อยละสองของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี

(9) มิได้เก็บใบกำกับภาษีในกรณีภาษีซื้อที่ใช้เครดิตภาษีในการคำนวณภาษีไว้ตามที่ กฎหมายกำหนด ให้เสียเบี้ยปรับอีกอัตราอีกร้อยละสองของจำนวนภาษีที่นำเครดิตนั้น

(10) มิได้ทำรายงานตามที่กฎหมายกำหนด หรือรายงานอื่นตามที่อธิบดีกำหนดตาม มาตรา 87/1 หรือมิได้ยื่นสำเนาจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษี ซึ่งคำนวณจากฐานภาษีที่มิได้ทำรายงาน หรือมิได้ลงรายการในรายงานให้ถูกต้อง

เบี้ยปรับตามมาตรานี้อาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติ รัฐมนตรี

(ข) เงินเพิ่ม เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 89/1

มาตรา 89/1 บุคคลใดไม่ชำระภาษีหรือนำส่งภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตาม บทบัญญัติในหมวดนี้ ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้อง ชำระหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

ในกรณีที่อธิบดีอนุมัติให้ขยายเวลาเสียภาษีตามที่กำหนดในมาตรา 3 อักฐ และ ได้มีการ ชำระภาษีหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้ นั้น เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อย ละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน

การคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นแบบ แสดงรายการภาษี หรือยื่นแบบนำส่งภาษีตามส่วน 7 จนถึงวันชำระภาษีหรือนำส่งภาษีแต่เงินเพิ่มที่ คำนวณได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่ง

3.1.9.2 บทกำหนดโทษทางอาญา เป็นกรณีจำคุก และหรือปรับ

3.1.10 บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรที่นำมาปรับใช้กับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากพาณิชย์ อีเล็กทรอนิกส์

การพาณิชย์อีเล็กทรอนิกส์ในกรณีกิจการขายสินค้าที่จับต้องได้หรือสินค้าที่มีรูปร่างนั้น เป็นการซื้อขายที่วิธีการจัดส่งสินค้า และลักษณะตัวสินค้ายังคงเป็นรูปแบบเดิมเหมือนกับกรณีการ

ซื้อขายสินค้าจากร้านค้าทั่วไป สิ่งที่แตกต่างกันเป็นเพียงวิธีการสั่งซื้อเท่านั้นที่มีวิธีการสั่งซื้อผ่านทางระบบอินเทอร์เน็ต ดังนั้น บทบัญญัติตามกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ลักษณะนี้จึงตกอยู่ภายใต้บังคับของประมวลรัษฎากร

การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีทั้งการขายสินค้าและการให้บริการ ซึ่งหากการขายสินค้าผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้น เป็นสินค้าที่ไม่เข้าหลักเกณฑ์ในการได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือไม่ใช่เป็นกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ก็จะมีหน้าที่ที่จะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่รัฐ เป็นไปตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>47</sup> โดยการคิดคำนวณฐานภาษี และอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มใช้หลักเกณฑ์เดียวกันกับผู้ประกอบการทั่วไป เป็นไปตามมาตรา 79, มาตรา 80 และมาตรา 80/1 แห่งประมวลรัษฎากร

### 3.1.11 แนวทางการการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของกรมสรรพากร

ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อก่อนว่า การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ยังไม่มีบทบัญญัติกฎหมายที่กำหนดไว้เป็นการเฉพาะ จึงต้องนำบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาปรับใช้ โดยประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2 ประกอบกับมาตรา 82 ได้กำหนดให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นผู้มีหน้าที่จ่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือบริโภค แต่การสั่งซื้อสินค้าออนไลน์ระหว่างผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับผู้ซื้อสินค้าหรือผู้บริโภคเกิดขึ้นผ่านช่องทางอินเทอร์เน็ตซึ่งใช้ระบบคอมพิวเตอร์ การตรวจสอบจากหน่วยงานรัฐจึงเป็นไปได้ด้วยความยากลำบาก อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันพบว่าการขายสินค้าและบริการในรูปแบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นได้รับความนิยอย่างกว้างขวางและมีแนวโน้มที่จะได้รับความนิยมแพร่หลายเพิ่มขึ้นต่อไปในอนาคต โดยในปี พ.ศ. 2555 มูลค่าการทำธุรกิจอี-คอมเมิร์ซ อยู่ที่ 500,000 ล้านบาท แต่ในปี พ.ศ. 2556 ขยายตัวเป็น 700,000 ล้านบาท หรือโตกว่า 20% และในปี พ.ศ. 2558 กรมสรรพากรคาดว่าจะมีผู้ประกอบการอี-คอมเมิร์ซเข้าสู่ระบบภาษีอีกประมาณ 20-30%<sup>48</sup>

ปัจจุบันมีผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่อยู่ในระบบการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรอยู่แล้วบางส่วน แต่ยังมีผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อยู่อีกเป็นจำนวนมากที่เข้าข่ายตามเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ที่จะต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการและเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

<sup>47</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 77/2.

<sup>48</sup> หนังสือพิมพ์เดลินิวส์. (ม.ป.ป.). *สรรพากรเรียกผู้ประกอบการกภาษี อี-คอมเมิร์ซ*. สืบค้น

โดยภายหลังจากที่มีการซื้อขายและได้มีการส่งมอบสินค้าไปยังผู้ซื้อหรือผู้บริโภครแล้ว ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็เกิดขึ้นทันที ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จะต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อหรือผู้บริโภค และยังมีหน้าที่ในการออกใบกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อหรือผู้บริโภครด้วย เมื่อผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เหล่านี้ยังขาดความรู้ความเข้าใจและไม่รู้ว่าตนมีหน้าที่ที่จะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือในบางรายจงใจที่จะหนีภาษีดังนั้นเพื่อให้เกิดความเข้าใจในหน้าที่ที่ถูกต้อง รวมถึงบทลงโทษในการหนีภาษี กรมสรรพากรจึงจัดให้มีการเข้าร่วมอบรมสัมมนา โดยเรียกให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์รายย่อยบางส่วนมาเข้าร่วม เพื่อให้ข้อมูล ข่าวสาร และความรู้ความเข้าใจในการจัดเก็บภาษีทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (กรณีผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นบุคคลธรรมดา) ภาษีเงินได้นิติบุคคล (กรณีผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นนิติบุคคล) และภาษีมูลค่าเพิ่ม (กรณีที่ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีรายรับหรือรายได้เกินกว่า 1,800,000 บาทขึ้นไป) และบทกำหนดโทษในกรณีที่กรมสรรพากรตรวจสอบเจอในภายหลังว่ามีการหนีภาษี หรือว่าเสียภาษีไม่ถูกต้อง นอกจากนั้นกรมสรรพากรยังได้จัดให้มีการอบรมสัมมนาเพื่อเรียกให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์รายย่อยอื่น ๆ ทอยอยเข้ารับการอบรมอีกอย่างต่อเนื่อง และจัดส่งคู่มือและวิธีการเสียภาษีอย่างย่อให้กับผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ไม่ได้มาเข้าร่วมการอบรม

### 3.2 หลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ตามกฎหมายต่างประเทศ

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคนั้น เป็นภาษีที่สร้างรายได้หลักให้กับประเทศ ซึ่งแต่ละประเทศก็มีบทบัญญัติตามกฎหมาย รวมถึงวิธีปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกัน ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะขอศึกษาในเรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของสหภาพยุโรปซึ่งอาจถือว่าเป็นกฎหมายที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ฉบับแรกของโลก<sup>49</sup> อีกทั้งเป็นกฎหมายหลักที่ใช้บังคับกับประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรป นอกจากนั้นผู้วิจัยจะได้ศึกษาลงไปในรายประเทศที่เป็นสมาชิกในสหภาพยุโรป โดยในงานวิจัยนี้ผู้วิจัยเลือกเอาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยทั่วไปและการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของ สหราชอาณาจักรและของสาธารณรัฐฝรั่งเศสมาทำการศึกษาวิจัย เพื่อเป็นแนวทางในการวิเคราะห์เปรียบเทียบในบทที่ 4 ต่อไป

<sup>49</sup> จาก เบ็ดตัวกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ฉบับแรกของโลก, โดย เพชรรัตน์ ศุภนิมิตรกุลกิจ, 2545, *สรรพากรศาสตร์ กรมสรรพากร*, 49(7), น. 31.

### 3.2.1 หลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป

ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวมาแล้วว่า กฎหมายหรือข้อบังคับของสหภาพยุโรป จะมีผลบังคับกับการออกกฎหมายภายในประเทศของสมาชิกในสหภาพยุโรป ดังนั้นจึงจำเป็นที่จะต้องทำการศึกษากฎหมายแม่แบบ หรือกฎหมายหลัก เพื่อทำความเข้าใจในภาพกว้างก่อนที่จะศึกษาลงรายละเอียดไปในรายประเทศ ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะได้ศึกษาโดยแบ่งออกเป็นหัวข้อ ดังนี้ (1) วิวัฒนาการและลักษณะของกฎหมายของสหภาพยุโรป (2) กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป (3) กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป (4) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป (5) ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป (6) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป และ (7) แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของสหภาพยุโรป

#### 3.2.1.1 วิวัฒนาการและลักษณะของกฎหมายของสหภาพยุโรป

สหภาพยุโรป หรือ The European Union จัดตั้งขึ้นเมื่อวันที่ 1 พฤศจิกายน พ.ศ. 2476 มีพัฒนาการเริ่มต้นจากการรวมกลุ่มประเทศในยุโรป 6 ประเทศ ได้แก่ สาธารณรัฐฝรั่งเศส เยอรมันตะวันตก (ปัจจุบันเยอรมันตะวันตกได้รวมกันกับเยอรมันตะวันออกกลายเป็นสหพันธรัฐเยอรมัน Federal Republic of Germany) เนเธอร์แลนด์ สาธารณรัฐอิตาลี ราชอาณาจักรเบลเยียม และราชอาณาจักรเบลเยียม โดยในปี พ.ศ. 2494 สมาชิกทั้ง 6 ประเทศได้ลงนามจัดตั้ง “ประชาคมถ่านหินและเหล็กกล้าแห่งยุโรป” (The European Coal and Steel Community) หรือ ECSC เพื่อสร้างตลาดร่วมสำหรับถ่านหินและเหล็กกล้าของประเทศสมาชิก และเพื่อควบคุมการผลิต การวางแผน ตลอดจนการใช้วัตถุดิบและการจำหน่ายผลผลิตของอุตสาหกรรมทั้งสองประเภทร่วมกัน<sup>50</sup> ต่อมาในปี พ.ศ. 2500 สมาชิก ECSC ได้ลงนามในสนธิสัญญาที่กรุงโรมเรียกว่า สนธิสัญญาแห่งกรุงโรมปี 1957 (Treaties of Rome) ซึ่งสนธิสัญญานี้ได้ก่อตั้งประชาคมพลังงานปรมาณูแห่งยุโรป (The European Atomic Energy Community) หรือ Euratom ขึ้นมาเพื่อการพัฒนาการใช้พลังงานปรมาณูเพื่อสันติ และผลของสนธิสัญญาดังกล่าวได้พัฒนาလာมาเป็น “ประชาคมเศรษฐกิจยุโรป” (The European Economic Community) หรือ EEC ซึ่ง มักจะเรียกกันโดยทั่วไปว่า “ตลาดร่วม” (Common Market)<sup>51</sup>

ต่อมาในปี พ.ศ. 2534 รัฐบาลของประเทศสมาชิกในสมาคมยุโรปทั้ง 12 ประเทศ ได้แก่ ราชอาณาจักรเบลเยียม (ประเทศเบลเยียม) ราชอาณาจักรเดนมาร์ก (ประเทศเดนมาร์ก) สาธารณรัฐ

<sup>50</sup> กระทรวงการต่างประเทศ. สืบค้น 28 มิถุนายน 2558, จาก

[http://www.mfa.go.th/main/th/world/7/19896--\(European-Union---EU\).html](http://www.mfa.go.th/main/th/world/7/19896--(European-Union---EU).html)

<sup>51</sup> แหล่งเดิม.



ฝรั่งเศส (ประเทศฝรั่งเศส) สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี (ประเทศเยอรมัน) สาธารณรัฐเฮลเลน (ประเทศกรีซ) สาธารณรัฐไอร์แลนด์ (ประเทศไอร์แลนด์) สาธารณรัฐอิตาลี (ประเทศอิตาลี) ราชอาณาจักรลักเซมเบิร์ก (ประเทศลักเซมเบิร์ก) เนเธอร์แลนด์ (ประเทศเนเธอร์แลนด์ หรือฮอลแลนด์) สาธารณรัฐโปรตุเกส (ประเทศโปรตุเกส) สหราชอาณาจักร (ประเทศอังกฤษ) และ ราชอาณาจักรสเปน (ประเทศสเปน) ได้ลงนามในสนธิสัญญาว่าด้วยสหภาพยุโรป (Treaty on European Union) ซึ่งเรียกกันโดยทั่วไปว่า “สนธิสัญญามาสทริคท์” (Maastricht Treaty) ซึ่งต่อมาได้มีการให้สัตยาบันโดยฝ่ายนิติบัญญัติของประเทศสมาชิกในประชาคมยุโรปเพื่อให้มีผลผูกพันในประเทศภาคีในสนธิสัญญา ผลของสนธิสัญญามาสทริคท์ได้เปลี่ยนให้ประชาคมยุโรปกลายเป็นสหภาพยุโรป และในปี พ.ศ. 2538 ได้มีประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรปเพิ่มขึ้นอีก 3 ประเทศ ได้แก่ สาธารณรัฐออสเตรีย (ประเทศออสเตรีย) สาธารณรัฐฟินแลนด์ (ประเทศฟินแลนด์) และราชอาณาจักรสวีเดน (ประเทศสวีเดน) รวมเป็นประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรปทั้งหมด 15 ประเทศ ปัจจุบันสหภาพยุโรปมีประเทศที่เป็นสมาชิกทั้งหมดรวมทั้งหมด 28 ประเทศ โดยมีประเทศที่เพิ่มเติมขึ้นมาอีก ได้แก่ สาธารณรัฐบัลแกเรีย (ประเทศบัลแกเรีย) สาธารณรัฐโครเอเชีย (ประเทศโครเอเชีย) สาธารณรัฐไซปรัส (ประเทศไซปรัส) สาธารณรัฐเช็ก สาธารณรัฐเอสโตเนีย (ประเทศเอสโตเนีย) ประเทศฮังการี สาธารณรัฐลัตเวีย (ประเทศลัตเวีย) สาธารณรัฐลิทัวเนีย (ประเทศลิทัวเนีย) สาธารณรัฐมอลตา (ประเทศมอลตา) สาธารณรัฐโปแลนด์ (ประเทศโปแลนด์) ประเทศโรมาเนีย สาธารณรัฐสโลวาเกีย (ประเทศสโลวาเกีย) สาธารณรัฐสโลวีเนีย (ประเทศสโลวีเนีย)<sup>52</sup>

ลักษณะของกฎหมายของสหภาพยุโรป

แบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ กฎหมายลำดับต้น (Primary Legislation) และกฎหมายลำดับรอง (Secondary Legislation)<sup>53</sup>

1) กฎหมายลำดับต้น (Primary Legislation) ได้แก่ สนธิสัญญา (Treaties) ฉบับต่าง ๆ ซึ่งประเทศสมาชิกได้ให้สัตยาบันเพื่อจัดตั้งสหภาพยุโรป และเพื่อแก้ไขสนธิสัญญาฉบับเดิม

2) กฎหมายลำดับรอง (Secondary Legislation) แบ่งออกเป็น 5 ประเภท ได้แก่

(ก) ข้อบังคับ (Regulations) มีผลผูกพันประเทศสมาชิกทุกประเทศ โดยจะมีผลใช้บังคับโดยตรงและทันทีตามวันที่ได้ระบุไว้ โดยประเทศสมาชิกแต่ละประเทศไม่ต้องออกเป็นกฎหมายภายในของประเทศเพื่ออนุวัติการให้เป็นไปตามข้อบังคับแต่ประการใด เช่น กฎหมายศุลกากรของสหภาพยุโรป เป็นต้น

<sup>52</sup> ประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป. สืบค้น 28 มิถุนายน 2558 จาก <https://th.wikipedia.org/wiki/>

<sup>53</sup> เปิดตัวกฎหมายมีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับพหุวัฒนธรรมอิเล็กทรอนิกส์ฉบับแรกของโลก (น. 32). เล่มเดิม.

(ข) คำสั่ง (Directives) มีผลผูกพันกับประเทศสมาชิกที่ระบุเท่านั้น โดยไม่มีผลโดยตรงและทันทีในระบบกฎหมายภายในของประเทศสมาชิก กล่าวคือประเทศสมาชิกซึ่งถูกระบุชื่อมีหน้าที่ต้องดำเนินการแก้ไขหรือจัดให้มีกฎหมายภายในให้สอดคล้องกับคำสั่ง เช่น กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม เรียกว่า The Value Added Tax Act 1994 (THE VATA 1994) โดยบังคับใช้ครั้งแรกเมื่อวันที่ 1 เมษายน ค.ศ. 1973

(ค) คำตัดสิน (Decisions) มีผลผูกพันกับประเทศสมาชิกหรือเอกชนที่ถูกระบุชื่อเท่านั้น (คล้ายกับ คำสั่ง (Directives)) โดยคำตัดสินดังกล่าวจะมีผลต่อประเทศสมาชิกหรือเอกชนโดยตรงและทันที (คล้ายกับ ข้อบังคับ (Regulations))

(ง) คำแนะนำ (Recommendations) และ

(จ) ความคิดเห็น (Opinions) ทั้ง (ง) และ (จ) ไม่มีผลผูกพันสมาชิก แต่เป็นคำแนะนำหรือความคิดเห็นของคณะกรรมาธิการหรือคณะมนตรีที่ให้ไว้แก่ประเทศสมาชิกต่าง ๆ เพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติ

คำสั่งของคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรป (EU Directives) ที่ทำให้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในกลุ่มประเทศสมาชิกสามารถบรรลุวัตถุประสงค์เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม คือคำสั่งของคณะมนตรีฉบับที่ 6 (Sixth Council Directive 77/388/EEC) ซึ่งมีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 17 พฤษภาคม ค.ศ. 1977<sup>54</sup> ซึ่งได้รับการแก้ไขหลายครั้งในลำดับต่อมาจนกระทั่งปัจจุบัน<sup>55</sup> โดยในปัจจุบันได้มีการแก้ไขคำสั่งของคณะมนตรีฉบับที่ 6 และกำหนดให้มีเรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยมีผลบังคับใช้ในวันที่ 1 กรกฎาคม ค.ศ. 2003<sup>56</sup>

คำสั่งของคณะมนตรีสหภาพยุโรปฉบับที่ 6 กำหนดรายละเอียดที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเด็นสำคัญ ดังนี้

### 3.2.1.2 กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป

ตาม Article 2 ของคำสั่งฉบับที่ 6 การกระทำที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่

(1) การขายสินค้าหรือให้บริการที่มีค่าตอบแทนที่กระทำโดยบุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีภายในดินแดนของประเทศ (Territory Of The Country) ที่อยู่ภายใต้สนธิสัญญาการจัดตั้งประชาคมเศรษฐกิจยุโรป (Treaty Establishing The European Economic Community)<sup>57</sup>

<sup>54</sup> From *Value Added Tax: the Sixth Directive and the Present Transitional Arrangements – A brief introduction to European VAT* (p. 1), by Ben J. M. Terra, 2001.

<sup>55</sup> Eleventh Council Directive of 26 March 1980 ( 80/368/EEC).

<sup>56</sup> Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002.

<sup>57</sup> Sixth Council Directive, Article 3 (2).

## (2) การนำเข้าสินค้า

สถานที่ที่การกระทำต่าง ๆ ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>58</sup>

## (1) สถานที่ขายสินค้า

Article 8 ของคำสั่งฉบับที่ 6 กำหนดให้สถานที่ดังต่อไปนี้ถือว่าเป็นสถานที่ขายสินค้า

(ก) ในกรณีที่มีการส่งมอบหรือขนส่งสินค้าไม่ว่าโดยผู้ขายสินค้าหรือนุคคลอื่น สถานที่ขายสินค้าหรือสถานที่ที่มีการส่งมอบหรือขนส่งสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ ณ เวลาที่ส่งมอบ ในกรณีที่สินค้าต้องมีการติดตั้งหรือประกอบ ให้ถือว่าเป็นสถานที่ที่มีการติดตั้งหรือประกอบสินค้านั้นเป็นสถานที่ขายสินค้า<sup>59</sup>

(ข) ในกรณีที่ไม่มี การส่งมอบหรือขนส่งสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ สถานที่ขายสินค้าคือสถานที่ที่มีการขายสินค้าเกิดขึ้น<sup>60</sup>

## (2) สถานที่ให้บริการ

Article 9 ของคำสั่งฉบับที่ 6 กำหนดให้สถานที่ดังต่อไปนี้ ถือเป็นสถานที่ให้บริการ

(ก) สถานที่ที่ผู้ให้บริการได้ตั้งกิจการหรือมีสถานประกอบการประจำเพื่อให้บริการ ถือเป็นสถานที่ให้บริการ ในกรณีที่ไม่มีสถานที่ตั้งของกิจการหรือสถานประกอบการประจำ สถานที่ให้บริการ คือ สถานที่ที่ผู้ให้บริการมีที่อยู่เป็นการถาวรหรืออยู่เป็นประจำ<sup>61</sup>

(ข) สถานที่ที่มีการให้บริการขนส่ง คือสถานที่ที่การขนส่งเกิดขึ้น<sup>62</sup>

(ค) สถานที่ที่ให้บริการเกี่ยวกับกิจการดังต่อไปนี้ คือ สถานที่ที่การบริการนั้นได้กระทำขึ้นโดยทางกายภาพ<sup>63</sup>

1. บริการด้านศิลปะ กีฬา วิทยาศาสตร์ การศึกษา สันทนาการ ฯลฯ
2. บริการที่เกี่ยวข้องกับกิจการการขนส่ง การบรรทุก และกิจการอื่นในทำนองเดียวกัน
3. บริการประเมินราคาสังหาริมทรัพย์ที่มีรูปร่าง
4. บริการเกี่ยวกับงานที่ทำบนสังหาริมทรัพย์ที่มีรูปร่าง

<sup>58</sup> Sixth Council Directive, Title VI Place of Taxable Transaction.

<sup>59</sup> Sixth Council Directive, Article 8 Paragraph 1 (A).

<sup>60</sup> Sixth Council Directive, Article 8 Paragraph 1 (B).

<sup>61</sup> Sixth Council Directive, Article 9 Paragraph 1 (A).

<sup>62</sup> Sixth Council Directive, Article 9 Paragraph 1 (B).

<sup>63</sup> Sixth Council Directive, Article 9 Paragraph 1 (C).

### 3.2.1.3 กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป

คำสั่งฉบับที่ 6 ได้กำหนดให้การกระทำบางประเภท เป็นการกระทำที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในสหภาพยุโรป มี 2 ลักษณะที่แตกต่างกัน<sup>64</sup> ดังนี้

(ก) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่มีสิทธินำภาษีมูลค่าเพิ่มไปใช้หักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อการกระทำที่ได้ยกเว้นนั้นเกิดขึ้นในดินแดนของประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรป (Territory of the country)<sup>65</sup>

(ข) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้เสียภาษีได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 เช่น การส่งออกสินค้าหรือบริการ<sup>66</sup> ผู้เสียภาษีสามารถนำภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือวัตถุดิบเพื่อผลิตสินค้าและส่งออกต่างประเทศดังกล่าวมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้

### 3.2.1.4 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป

คำสั่งฉบับที่ 6 ได้กำหนดความหมาย และลักษณะของผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>67</sup> หมายถึง บุคคลใด ๆ ที่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจ (The Economic Activities) อย่างอิสระ (Independently) ณ สถานที่ใด ๆ โดยกิจกรรมทางเศรษฐกิจ หมายความว่ารวมถึง กิจกรรมทุกประเภทของผู้ผลิต พ่อค้า และ ผู้ให้บริการ รวมถึงกิจกรรมต่าง ๆ เกี่ยวกับการทำเหมืองแร่และเกษตรกรรม ตลอดจนกิจกรรมของผู้ประกอบวิชาชีพ นอกจากนั้น กิจกรรมทางเศรษฐกิจยังหมายความรวมถึง การแสวงหาประโยชน์ ในทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง โดยมีค่าตอบแทนที่ได้กระทำอย่างต่อเนื่อง ซึ่งในกรณีนี้ไม่รวมถึงการทำงานเป็นลูกจ้างตามสัญญาจ้างแรงงาน<sup>68</sup>

Article 28h ของคำสั่งฉบับที่ 6 ได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มต้องจดทะเบียนเมื่อมีเหตุการณ์ดังต่อไปนี้เกิดขึ้น (ก) เริ่มประกอบกิจการที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (ข) การเปลี่ยนแปลงรายละเอียดของกิจการ (ค) การเลิกประกอบกิจการ

หน้าที่ของผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องกระทำเมื่อได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว มีดังต่อไปนี้

<sup>64</sup> Value Added Tax: the Sixth Directive and the Present Transitional Arrangements – A brief introduction to European VAT (p. 45). Op.cit.

<sup>65</sup> Sixth Council Directive, Article 13.

<sup>66</sup> Sixth Council Directive, Article 15.

<sup>67</sup> Sixth Council Directive, Article 4 Paragraph 1.

<sup>68</sup> Sixth Council Directive, Article 4 Paragraph 4.

(ก) การเก็บรักษาสมุดบัญชีเกี่ยวกับรายละเอียดของภาษีมูลค่าเพิ่มให้เพียงพอสำหรับการตรวจสอบของรัฐ<sup>69</sup>

(ข) การเก็บรักษาทะเบียนสินค้าที่ได้ส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อ<sup>70</sup>

(ค) การออกไปกำกับภาษีจากการขายสินค้าหรือให้บริการ ต้องเป็นไปตามรายละเอียดและกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด<sup>71</sup>

(ง) การยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มต้องยื่นให้แก่หน่วยงานรัฐไม่เกินกว่า 2 เดือน หลังจากที่สิ้นสุดกำหนดเวลาที่ต้องเสียภาษี ซึ่งกำหนดเวลาที่ต้องเสียภาษีอาจมีกำหนด 1 เดือน หรือ 2 เดือน หรือเป็นรายไตรมาส หรือกำหนดเวลาที่ต่างออกไป ทั้งนี้ต้องไม่เกินกว่า 1 ปี

การจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อกระทำการกิจกรรมการค้าภายในสหภาพยุโรป (Intra-Community) จะอยู่ภายใต้ระบบการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT Information Exchange System) ของสหภาพยุโรปที่เปิดโอกาสให้ประเทศสมาชิกสามารถเข้ามาตรวจสอบสถานะการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้เสียภาษีได้<sup>72</sup>

### 3.2.1.5 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป

คำสั่งฉบับที่ 6 ได้กำหนดความหมายของคำว่า “ฐานภาษี” (Taxable Amount)<sup>73</sup> ว่า หมายถึง ค่าตอบแทนในทุกกรณีที่ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการได้รับจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการอันเนื่องมาจากการขายสินค้าหรือให้บริการ ในกรณีที่ไม่มีราคาขาย (Purchase Price) ให้ใช้ราคาต้นทุน (Cost Price) เป็นฐานภาษีในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

คำสั่งฉบับที่ 6 กำหนดฐานภาษีของการขายสินค้าและฐานภาษีของการให้บริการไว้มีสาระสำคัญ ดังนี้

(ก) ฐานภาษีการขายสินค้าและการให้บริการ<sup>74</sup> ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการได้รับจากผู้ซื้อสินค้า ผู้รับบริการ ลูกค้า หรือบุคคลภายนอก รวมถึงการชดเชยที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับราคาของสินค้านั้นหรือบริการนั้น

<sup>69</sup> Sixth Council Directive, Article 28h Paragraph 2 (A).

<sup>70</sup> Sixth Council Directive, Article 28h Paragraph 2 (B).

<sup>71</sup> Sixth Council Directive, Article 28h Paragraph 3 (A).

<sup>72</sup> Sixth Council Directive, Article 22 A.

<sup>73</sup> Sixth Council Directive, Article 11.

<sup>74</sup> Sixth Council Directive, Article 11A (A).

(ข) ฐานภาษีการใช้ทรัพย์สินของตนเอง (Private Use)<sup>75</sup> ได้แก่ ราคาซื้อ (Purchase Price) ในกรณีที่ไม่มีราคาซื้อ ให้ใช้ราคาต้นทุน (Cost Price) ในการพิจารณา ณ เวลาที่ใช้ทรัพย์สินนั้น

(ค) ฐานภาษีการใช้บริการของตนเอง<sup>76</sup> ได้แก่ ต้นทุนทั้งหมด (Full Cost) ของผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษีในการให้บริการ

นอกจากนี้ Article 11 A 2 ยังกำหนดให้ฐานภาษีสวมถึง มูลค่าของภาษีต่าง ๆ อากรค่าธรรมเนียมต่าง ๆ แต่ไม่รวมถึงมูลค่าของภาษีมูลค่าเพิ่ม และมูลค่าของค่าตอบแทน ค่าบรรจุกัญช์ ค่าขนส่ง และค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการประกันภัยที่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการถูกเรียกเก็บจากผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ อย่างไรก็ตาม Article 11 A 3 กำหนดให้ฐานภาษีไม่รวมถึงส่วนลดต่าง ๆ เช่น มูลค่าของส่วนลดราคาสินค้า เมื่อผู้ซื้อชำระราคาก่อนกำหนด (Discount for early payment) มูลค่าของส่วนลดที่ผู้ขายลดราคาให้แก่ผู้ซื้อเมื่อเวลาขายสินค้า (Rebates) เป็นต้น

### 3.2.1.6 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของสหภาพยุโรป

คำสั่งฉบับที่ 6 ได้กำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าและการให้บริการที่จะนำไปใช้ในแต่ละประเทศของสหภาพยุโรปไว้ ดังนี้

(ก) ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ. 2001 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ. 2005 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มมาตรฐาน (Standard Rate) ต้องไม่น้อยกว่าร้อยละ 15<sup>77</sup>

(ข) หลังจากวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ. 2005 เป็นต้นไป คณะกรรมการแห่งสหภาพยุโรปและคณะกรรมการด้านสังคมและเศรษฐกิจ (Economic And Social Committee) เพื่อกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะใช้บังคับต่อไป

(ค) ประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปอาจลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มให้ต่างไปจากอัตรามาตรฐานได้ในกรณีที่จำเป็น ทั้งนี้หลังจากการลดอัตราภาษีลงแล้ว อัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บต้องไม่น้อยกว่าร้อยละ 5 และการลดอัตราภาษีดังกล่าวนี้ใช้เฉพาะกับประเภทของสินค้าหรือบริการที่ได้กำหนดไว้เท่านั้น เช่น การให้บริการน้ำประปา การขนส่งผู้โดยสาร การขายสินค้าทางการแพทย์ การขายยาโรค<sup>78</sup> เป็นต้น อย่างไรก็ตาม อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถกำหนดให้สูงขึ้นได้ ทั้งนี้ต้องไม่เกินกว่าอัตราร้อยละ 25

<sup>75</sup> Sixth Council Directive, Article 11A (B).

<sup>76</sup> Sixth Council Directive, Article 11A (C).

<sup>77</sup> Sixth Council Directive, Article 12 Paragraph 3 (A).

<sup>78</sup> Annex H of the Sixth Council Directive.

3.2.1.7 แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของสหภาพยุโรป เมื่อมีการประกาศใช้คำสั่งของคณะมนตรีแห่งสหภาพยุโรปฉบับที่ 2002/38/EC เพื่อแก้ไขเพิ่มเติมคำสั่งฉบับที่ 6 ได้มีการเปลี่ยนหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าและการให้บริการผ่านเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์ (Digital Delivery) มีสาระสำคัญ ดังต่อไปนี้

- 1) สินค้าดิจิทัลซึ่งส่งผ่านอิเล็กทรอนิกส์ถือเป็นบริการ
- 2) การขายสินค้าดิจิทัลหรือให้บริการออนไลน์ถือเป็นการให้บริการ
- 3) ประเทศที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับบริการผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์คือ

ประเทศที่มีการใช้บริการ อันเป็นการยึดหลักการจัดเก็บภาษีปลายทาง

Article 26 C ของคำสั่งฉบับที่ 6 ตามที่ได้แก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าว ได้กำหนดให้ผู้ประกอบการนอกสหภาพยุโรป (Non-Established Taxable Person) หมายถึง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ไม่มีกิจการหรือไม่มีสถานประกอบการถาวร (Fixed Establishment) อยู่ในดินแดนของประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรป โดยที่ผู้ประกอบการนอกสหภาพยุโรปที่ให้ “บริการทางอิเล็กทรอนิกส์” (Electronic Services) และ “บริการที่กระทำโดยอิเล็กทรอนิกส์” (Electronically Supplied Services) แก่ผู้ไม่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีที่อยู่ถาวร (Permanent Address) หรืออยู่เป็นประจำ (Usually Reside) ในสหภาพยุโรป หรือเป็นพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์แบบ B2C สามารถจดทะเบียนเป็นผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในสหภาพยุโรปได้ โดยผู้ประกอบการดังกล่าวต้องจดทะเบียนต่อประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรป (Member State of Identification) ที่ผู้ประกอบการดังกล่าวเลือกจดทะเบียนเมื่อเริ่มประกอบกิจการในสหภาพยุโรป ทั้งนี้สามารถจดทะเบียนผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ที่สหภาพยุโรปจัดไว้ได้

ผู้ประกอบการนอกสหภาพยุโรปที่จดทะเบียนเป็นผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในสหภาพยุโรปสามารถยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Means) ต่อประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรปที่ตนจดทะเบียนได้ ทั้งนี้ต้องยื่นทุกไตรมาสไม่ว่าจะมีการให้บริการทางอิเล็กทรอนิกส์หรือไม่ โดยแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีต้องยื่นภายใน 20 วันนับจากวันที่ต้องยื่นแบบตามที่ระบุไว้ในแบบรายการเพื่อเสียภาษีนั้น<sup>79</sup>

ผู้ประกอบการมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกับผู้ซื้อหรือผู้บริโภคตามอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศผู้ซื้อ (เสมือนผู้ซื้อทำการซื้อสินค้าหรือบริการในประเทศของตน) สำหรับกรณีการแบ่งรายได้ทางภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ประเทศซึ่งผู้ประกอบการทำการจดทะเบียนจะแบ่งรายได้ทางภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเก็บได้ดังกล่าวให้กับประเทศผู้ซื้อต่อไป<sup>80</sup>

<sup>79</sup> Sixth Council Directive, Article 26 (5).

<sup>80</sup> เปิดดวงกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ฉบับแรกของโลก (น. 37). เล่มเดิม.

ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวมาแล้วว่า สหภาพยุโรปมีประเทศสมาชิกรวมทั้งหมด 28 ประเทศ ซึ่งนอกจากจะศึกษาถึงกฎหมายหลักซึ่งออกมาเป็นกฎหมายแม่แบบของกลุ่มประเทศสมาชิกทั้ง 28 ประเทศแล้ว ในงานวิจัยนี้ ผู้วิจัยจะขอศึกษาลงไปในกฎหมายภายในของแต่ละประเทศอีกด้วย โดยผู้วิจัยเลือกศึกษา 2 ประเทศ ได้แก่ สหราชอาณาจักร และ สาธารณรัฐฝรั่งเศส ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่าทั้ง 2 ประเทศดังกล่าวมีระบบการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพและสามารถนำมาเปรียบเทียบและปรับใช้กับประเทศไทยได้ ซึ่งผู้วิจัยจะได้กล่าวถึงอย่างละเอียดในหัวข้อต่อไป

### 3.2.2 หลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร

ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะนำเสนอหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร โดยแบ่งออกเป็นหัวข้อ ดังนี้ (1) วัฒนาการและลักษณะของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร (2) กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร (3) กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร (4) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร (5) ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร (6) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร (7) วิธีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร (8) ใบกำกับภาษีของสหราชอาณาจักร (9) ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักรและ (10) แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของสหราชอาณาจักร

#### 3.2.2.1 วัฒนาการและลักษณะของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร

สหราชอาณาจักรมีการจัดเก็บภาษีทางอ้อมมาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2483 ได้แก่ ภาษีการซื้อขาย (Purchase Tax) โดยมีอัตราภาษีทั้งหมด 3 อัตรา อัตราสูงสุดคือร้อยละ 25 ส่วนกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษี ได้แก่ ผลิตภัณฑ์อาหารและน้ำมันเชื้อเพลิง นอกจากนี้การบริการไม่อยู่ในขอบเขตที่จะต้องเสียภาษีการซื้อขายนี้ แต่จะถูกจัดเก็บภาษีในรูปแบบอีกอย่างหนึ่งซึ่งเรียกว่า ภาษีจากการบริการ (Selective Employment Tax)<sup>81</sup>

ต่อมาในเดือนเมษายน พ.ศ. 2516 ภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักรเริ่มมีการนำมาใช้ครั้งแรก กฎหมายที่ให้อำนาจรัฐบาลในการบังคับจัดเก็บ คือ The Finance Act 1972 ต่อมาในปี พ.ศ. 2537 ได้มีการปรับปรุงกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มโดยนำกฎหมายและแนวคำวินิจฉัยมารวมร่างเป็นฉบับเดียวกัน และอยู่ภายใต้กรอบนโยบายทางเศรษฐกิจของสหภาพยุโรป (Policy of the European Economic Community (ECC)) ซึ่งกำหนดอยู่ใน The E.C Sixth Directive 77/388 of May

<sup>81</sup> From *Value Added Taxation. The Experience of United Kingdom* (pp.21-25), A.R.Prest, 1980. (อ้างถึงใน การนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้จัดเก็บในประเทศไทย: ศึกษากรณีความเหมาะสมและปัญหาทางกฎหมาย (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 62). เล่มเดิม).



17,1977 โดยกฎหมายฉบับใหม่ซึ่งบังคับใช้ในสหราชอาณาจักรนี้ได้ประกาศใช้เมื่อวันที่ 5 กรกฎาคม 2537 มีชื่อว่า The Value Added Tax Act 1994 หรือ The VATA 1994<sup>82</sup>

ลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักร โดยทั่วไปจัดเก็บจากการอุปโภคบริโภคที่เกิดขึ้นในธุรกรรมทางธุรกิจ ไม่ว่าจะเป็นการขายสินค้า (Supply of Goods) หรือการให้บริการ (Supply of Services) รวมถึงการนำเข้าสินค้า (Import of Goods) จากประเทศสมาชิกนอกกลุ่มสหภาพยุโรป และการรับโอนสินค้า (Acquisition of Goods) จากประเทศสมาชิกในกลุ่มสหภาพยุโรป ขอบเขตของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายฉบับนี้ ได้ให้อำนาจการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสหราชอาณาจักร ซึ่งประกอบด้วยประเทศอังกฤษ เวลส์ สก็อตแลนด์ ไอร์แลนด์เหนือ และเกาะ Isle of Man ซึ่งเป็นเกาะที่ตั้งอยู่ทางตะวันตกของเกาะอังกฤษ (Great Britain)<sup>83</sup> ในปัจจุบันหน่วยงานของสหราชอาณาจักรที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีก็คือ HM Revenue and Customs (HMRC)<sup>84</sup>

### 3.2.2.2 กิจกรรมที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร<sup>85</sup>

The Value Added Tax Act 1994 ใน Section 4 ได้กำหนดขอบเขตของกิจกรรมที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ จากธุรกรรมการขายสินค้าหรือการให้บริการ โดยมีองค์ประกอบที่ต้องพิจารณาดังนี้

1. เป็นกิจการขายสินค้าหรือการให้บริการในสหราชอาณาจักร
2. ได้กระทำโดยบุคคลผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี
3. เกี่ยวข้องโดยตรงหรือเกี่ยวเนื่องกับการประกอบธุรกิจ หรือได้ใช้ในทางธุรกิจ
4. ไม่ได้รับการยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

คำว่า “ประกอบธุรกิจ” (Business) หมายถึง กิจกรรมใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้าหรือให้บริการ ซึ่งเป็นการกระทำต่อผู้ซื้อหรือผู้รับบริการ โดยมีค่าตอบแทน โดยทำเป็นประจำ และมีระดับการดำเนินงานต่อเนื่องตลอดช่วงระยะเวลาหนึ่ง และยังหมายความรวมถึงกิจการของ

<sup>82</sup> www.hmrc.gov.uk (อ้างถึงใน ปัญหาบางประการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการโอนสิทธิเรียกร้อง *Vat Problems Related to Transfer of Claims* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 89), โดย อวยชัย สุขวงศ์, 2548, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

<sup>83</sup> Ibid.

<sup>84</sup> H&M Revenue and Customs. Retrieved June 28, 2015, from [https://en.wikipedia.org/wiki/H&MRevenue\\_and\\_Customs](https://en.wikipedia.org/wiki/H&MRevenue_and_Customs)

<sup>85</sup> The Value Added Tax Act 1994, Section 4.

สมาคม สโมสร หรือองค์กรอื่น ๆ ในลักษณะทำนองเดียวกันกับที่รับเงินบริจาคจากบุคคลภายนอก เพื่อเป็นสมาชิก <sup>86</sup>

### 3.2.2.3 กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของของสหราชอาณาจักร <sup>87</sup>

The Value Added Tax Act 1994 ใน Section 31 ได้กำหนดให้การขายสินค้าหรือการให้บริการบางประเภทได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งได้แก่ <sup>88</sup>

Group 1 ที่ดิน (Land) หมายความรวมถึง การให้ประโยชน์ ในที่ดิน หรือสิทธิเหนือที่ดิน

Group 2 ประกันภัย (Insurance)

Group 3 การให้บริการไปรษณีย์ (Postal Services)

Group 4 การให้บริการด้านการพนัน การเสี่ยงโชค ลอตเตอรี่ ที่ถูกต้องตามกฎหมาย (Betting, Gaming and Lotteries)

Group 5 การให้บริการทางการเงิน (Finance)

Group 6 การให้บริการทางการศึกษา (Education)

Group 7 การให้บริการด้านสาธารณสุขและสวัสดิการ (Health and Welfare)

Group 8 ที่ฝังศพและการฃาปนกิจ (Burial and Cremation)

Group 9 สหภาพการค้าและองค์กรวิชาชีพ (Trade Unions and Professional Bodies)

Group 10 การแข่งขันกีฬาหรือการเล่นกีฬา หรือการจัดการศึกษาด้านกายภาพ (Sport, Sports Competitions and Physical Education)

Group 11 งานศิลปะหรือกิจการอื่นที่มีลักษณะเดียวกัน (Works of Art Etc)

Group 12 กองทุนที่ดำเนินกิจการโดยองค์กรการกุศลและสมาคมที่ได้รับการรับรองอื่น ๆ (Fund Raising Events by Charities and Other Qualifying Bodies)

### 3.2.2.4 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร <sup>89</sup>

The Value Added Tax Act 1994 ใน Section 3 ประกอบกับ Section 1 กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้ประกอบการซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ที่ได้จดทะเบียนภาษี หรือมีหน้าที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนั้นยังหมายความรวมถึง

<sup>86</sup> HM Revenue & Customs, Notice 700: The VAT Guide.

<sup>87</sup> The Value Added Tax Act 1994, Section 31.

<sup>88</sup> The Value Added Tax Act 1994, Schedule 9 – Exemptions.

<sup>89</sup> The Value Added Tax Act 1994, Section 3.

ผู้ประกอบการที่ได้รับสินค้าจากประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรป และผู้ประกอบการที่ได้นำเข้าสินค้าจากประเทศที่ไม่ใช่สมาชิกในสหภาพยุโรป<sup>90</sup>

### 3.2.2.5 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร<sup>91</sup>

The Value Added Tax Act 1994 ใน Section 19 กำหนดว่า

(1) เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์แห่งพระราชบัญญัตินี้ มูลค่าการขายสินค้าหรือการให้บริการใด ๆ ให้เป็นไปตามบทบัญญัติมาตรานี้ และบัญชีท้ายพระราชบัญญัติ 6 เว้นแต่จะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น รวมถึงภายใต้ (2) ถึง (4) แห่งมาตรานี้ด้วย

(2) ในกรณีที่ค่าตอบแทนการขายสินค้าหรือให้บริการเป็นเงินทั้งหมด ให้มูลค่าฐานภาษีเท่ากับค่าตอบแทนที่เป็นเงินดังกล่าว

(3) ในกรณีที่ค่าตอบแทนการขายสินค้าหรือให้บริการมิใช่เงินทั้งหมด ให้มูลค่าฐานภาษีเท่ากับเฉพาะส่วนที่เป็นค่าตอบแทนที่เป็นเงิน

(4) ในกรณีที่ค่าตอบแทนการขายสินค้าหรือให้บริการมิใช่เงินทั้งหมด ให้มูลค่าฐานภาษีเท่ากับค่าตอบแทนจากการกระทำได้กล่าว

(5) เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี หน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีสามารถนำราคาตลาดมาใช้ในการจัดเก็บภาษีจากการขายสินค้าหรือให้บริการ แต่อย่างไรก็ดี การกำหนดราคาตลาดนี้ไม่รวมถึง (2) ซึ่งเป็นการจ่ายค่าตอบแทนโดยบุคคลที่ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างกัน

จากบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่า ฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น กรณีผู้ประกอบการได้รับค่าตอบแทนที่เป็นเงินจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ จะต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากฐานค่าตอบแทนที่เป็นเงินทั้งหมด นอกจากนี้ในกรณีการขายสินค้าหรือให้บริการที่มีได้มีค่าตอบแทนเป็นเงิน หรือมีค่าตอบแทนเป็นเงินเพียงบางส่วน หรืออาจไม่มีค่าตอบแทนเลย กฎหมายกำหนดให้หน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีสามารถถือเอาราคาตลาดมาใช้ในการกำหนดราคาสินค้าหรือบริการ ในขณะที่นั้นเพื่อคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึงกรณีการขายสินค้าหรือให้บริการที่ต่ำกว่าราคาตลาดด้วยเหตุผลเชิงพาณิชย์หรือธุรกิจการค้า อย่างไรก็ตาม หากเป็นการขายสินค้าหรือให้บริการที่ต่ำกว่าราคาตลาดกับบุคคลที่มี

<sup>90</sup> The Value Added Tax Act 1994, Section 1.

<sup>91</sup> The Value Added Tax Act 1994, Section 19.

ความสัมพันธ์หรือเกี่ยวข้องกัน หน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีมียอำนาจที่จะประเมินมูลค่าการขายสินค้าหรือบริการดังกล่าวให้เป็นไปตามราคาตลาดได้ตามกฎหมาย<sup>92</sup>

คำว่า “ค่าตอบแทน” (Consideration) หมายถึง ทุกสิ่งที่ได้รับจากการขายสินค้าหรือจัดหาบริการ ซึ่งรวมถึง ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามปกติ (เช่น ค่าบรรจุภัณฑ์ ค่าขนส่ง หรือประกันภัย เป็นต้น) ซึ่งไม่เฉพาะแต่เงินสดที่เรียกเก็บ แต่หมายรวมถึง มูลค่าของสินค้าที่ได้รับเป็นการแลกเปลี่ยน หรือในกรณีขายสินค้าหรือให้บริการให้แก่ภาครัฐ จะหมายถึงค่าตอบแทนที่ได้รับด้วย<sup>93</sup>

### 3.2.2.6 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่สหราชอาณาจักรบังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน มี 3 อัตรา ดังนี้

(1) อัตราปกติ (Standard Rate) คือ อัตราร้อยละ 17.5 ซึ่งใช้กับการขายสินค้าหรือการให้บริการทั่วไป การได้รับสินค้ามาจากประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป และการนำเข้าสินค้ามาจากประเทศที่ไม่ใช่สมาชิกในสหภาพยุโรป เว้นแต่ จะเป็นกิจการที่กำหนดให้เสียภาษีในอัตราอื่น<sup>94</sup>

(2) อัตราลด (Reduce Rate) คือ อัตราร้อยละ 5<sup>95</sup> ซึ่งได้แก่การขายสินค้าและการให้บริการดังต่อไปนี้<sup>96</sup>

Group 1 เชื้อเพลิงหรือพลังงานที่ใช้ในครัวเรือน (Supplies of Domestic Fuel or Power)

Group 2 การติดตั้งอุปกรณ์ประหยัดพลังงาน (Installation of Energy-Saving Materials)

Group 3 การให้การสนับสนุนด้านเงินทุนแก่การติดตั้งเครื่องทำความร้อนหรือสินค้าที่เกี่ยวข้องกับความปลอดภัยหรือการติดตั้งให้บริการเชื้อเพลิง (Grant-Funded Installation of Heating Equipment or Security Goods or Connection of Gas Supply)

Group 4 สินค้าที่เกี่ยวข้องสุขอนามัยของสตรี (Women’s Sanitary Product)

Group 5 ที่นั่งบนรถสำหรับเด็ก (Children’s Car Seats)

Group 6 การปรับให้เป็นที่อยู่อาศัย (Residential Conversions)

Group 7 การซ่อมแซมหรือปรับปรุงที่อยู่อาศัย (Residential Renovations and Alterations)

<sup>92</sup> From *VAT and Property*, ZLondon: Sweet & Maxwell (p.27-28.), David Goy and John Walters 1989, (อ้างถึงใน ปัญหาบางประการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการโอนสิทธิเรียกร้อง *Vat Problems Related to Transfer of Claims* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต) (น. 108-109). เล่มเดิม).

<sup>93</sup> The EC 2<sup>nd</sup> Vat Directive Annex A13.

<sup>94</sup> The Value Added Tax Act 1994, Section 2.

<sup>95</sup> The Value Added Tax Act 1994, Section 29 A.

<sup>96</sup> The Value Added Tax Act 1994, Schedule 7 - Charge at Reduced Rate

(3) อัตราศูนย์ (Zero Rate) คือ อัตราร้อยละ 0 เป็นกรณีที่ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการไม่ต้องเรียกเก็บภาษีขายจากผู้ซื้อ แต่ยังคงมีสิทธิขอคืนภาษีซื้ออันเกิดจากขายสินค้าหรือผู้ให้บริการดังกล่าวได้<sup>97</sup> ซึ่งได้แก่การประกอบกิจการดังต่อไปนี้<sup>98</sup>

Group 1 อาหาร (Food) เช่น อาหารสำหรับการบริโภคของมนุษย์ อาหารสัตว์ หรือสัตว์มีชีวิตที่นำมาใช้เป็นอาหาร เป็นต้น อย่างไรก็ตามมีอาหารบางประเภทที่ไม่ได้รับยกเว้นให้เสียภาษีในอัตราศูนย์ เช่น ไอศกรีม โยเกิร์ตแช่แข็ง หรือผลิตภัณฑ์แช่แข็งอื่น ๆ ที่มีลักษณะคล้ายกันขนมหวาน แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึงขนมเค้ก หรือขนมปังกรอบ เครื่องดื่มที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต เช่น สุรา เบียร์ หรือไวน์ เป็นต้น

Group 2 การให้บริการบำบัดสิ่งปฏิกูลและน้ำ (Sewerage Services and Water)

Group 3 หนังสือหรือที่มีลักษณะเดียวกับหนังสือ (Books, etc.) เช่น หนังสือ หนังสือพิมพ์ วารสาร เป็นต้น

Group 4 หนังสือหรืออุปกรณ์ช่วยเหลือไร้สายสำหรับผู้พิการทางสายตา (Talking Books for the Blind and Handicapped and Wireless Sets for the Blind )

Group 5 การก่อสร้างอาคารหรือการประกอบกิจการที่มีลักษณะเดียวกับการสร้างอาคาร (Construction of Buildings, etc.)

Group 6 อาคารที่กฎหมายให้ความคุ้มครอง (Protected Buildings) เช่น อาคารที่อยู่อาศัย หรือเพื่อการกุศล การสาธารณสุข หรือที่มีความสำคัญทางด้านสถาปัตยกรรม หรือทางด้านประวัติศาสตร์ หรือ อนุสาวรีย์ เป็นต้น

Group 7 การให้บริการระหว่างประเทศ (International Services)

Group 8 การขนส่ง (Transport)

Group 9 รถคาราวาน บ้านบนรถ หรือบ้านบนเรือ (Caravans and Houseboats)

Group 10 ทองคำ (Gold)

Group 11 ธนบัตร (Bank Notes)

Group 12 ยาโรค วัคซีน อุปกรณ์ช่วยเหลือสำหรับคนพิการ (Drugs, Medicines, Aids for the Handicapped, etc.)

Group 13 การนำเข้าและการส่งออก (Imports, Exports, etc.)

Group 14 ร้านค้าปลอดภาษี (Tax – Free Shops)

Group 15 องค์กรการกุศล (Charities, etc.)

<sup>97</sup> The Value Added Tax Act 1994, Section 30.

<sup>98</sup> The Value Added Tax Act 1994, Schedule 8 – Zero – Rating.

### Group 16 เครื่องแต่งกายและรองเท้า (Clothing and Footwear)

#### 3.2.2.7 วิธีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร

ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพจะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ในกรณีดังต่อไปนี้<sup>99</sup>

(1) ผู้ประกอบการที่มีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการเกินกว่า £82,000 (82,000 ปอนด์) ต่อช่วงระยะเวลา 12 เดือน หรือผู้ประกอบการที่คาดว่าจะมีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการเกินกว่า £82,000 (82,000 ปอนด์) ภายในอีก 30 วันข้างหน้า โดยจะต้องแจ้งและยื่นคำขอจดทะเบียนภายใน 30 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่ถึงเกณฑ์

(2) ผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นให้ไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนดไว้ในบางกรณี แต่มีความประสงค์ที่จะขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

สำหรับขั้นตอนการจดทะเบียน ผู้ประกอบการที่เข้าข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถยื่นคำขอจดทะเบียนผ่านระบบออนไลน์โดยเข้าไปที่ HMRC เว็บไซต์ เมื่อ HMRC (Her Majesty's Revenue and Customs) ได้พิจารณาแล้วจะออกหมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษี และใบรับรองความเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนให้แก่ผู้ประกอบการ หลังจากนั้นผู้ประกอบการจดทะเบียนจะมีสิทธิและหน้าที่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>100</sup>

หลังจากที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนแล้ว ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณจากภาษีขายหักออกด้วยภาษีซื้อ

ภาษีขาย คือ ภาษีมูลค่าเพิ่มจากการที่ผู้ประกอบการได้ขายสินค้าหรือได้ให้บริการ รวมถึงการที่ผู้ประกอบการได้รับสินค้าจากประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรป

ภาษีซื้อ คือ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการถูกเรียกเก็บจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการ รวมถึงจากการได้รับสินค้าจากประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรป หรือจากการนำเข้าสินค้าจากประเทศที่ไม่ใช่สมาชิกในสหภาพยุโรป

หากคำนวณแล้วปรากฏว่า ภาษีขายมีมากกว่าภาษีซื้อ ผู้ประกอบการมีหน้าที่ชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่หากปรากฏว่า ภาษีซื้อ มีมากกว่าภาษีขาย ผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษี หรือนำไปเป็นเครดิตภาษีสำหรับเดือนถัดไปได้<sup>101</sup>

<sup>99</sup> HM Revenue & Customs, Notice 700/1: Should I be registered for VAT?

<sup>100</sup> Ibid.

<sup>101</sup> Ibid.

### 3.2.2.8 ใบกำกับภาษีของสหราชอาณาจักร<sup>102</sup>

ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่บันทึกและจัดทำบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มนับแต่วันที่ได้รับการยื่นคำขอจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้บริโภค ในช่วงที่ยังอยู่ระหว่างรอการพิจารณาจาก HMRC ผู้ประกอบการอาจจะเพิ่มราคาสินค้าที่รวมกับภาษีมูลค่าเพิ่มเข้าไปด้วย แต่การออกใบกำกับภาษีไม่ต้องแสดงภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายการแยกต่างหากจากราคาสินค้าจนกว่าจะได้รับหมายเลขประจำตัวผู้เสียภาษี และใบรับรองความเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ใบกำกับภาษีนี้ถือเป็นหลักฐานสำคัญ ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องเก็บทั้งในกรณีที่ซื้อและในกรณีที่ขายเพื่อใช้เป็นหลักฐานในการแสดงบัญชีและขอคืนภาษี

### 3.2.2.9 ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสหราชอาณาจักร

(1) ความรับผิดชอบในกรณีทั่วไป<sup>103</sup> ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีทั่วไป เกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำดังต่อไปนี้ ขึ้นอยู่กับว่าการกระทำใดได้เกิดขึ้นก่อน

(1.1) เมื่อมีการส่งมอบสินค้า หรือสินค้าพร้อมสำหรับการใช้งาน หรือเมื่อได้มีการให้บริการ

(1.2) เมื่อได้รับชำระราคาสินค้า หรือราคาค่าบริการ

(1.3) เมื่อมีการออกใบกำกับภาษี

เว้นแต่ เมื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ออกใบกำกับภาษีภายใน 14 วัน หลังจากที่มีการส่งมอบสินค้า หรือการให้บริการ ให้ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อได้มีการออกใบกำกับภาษี

(2) ความรับผิดชอบในกรณีที่สินค้าอยู่ในระหว่างการขาย และสามารถคืนสินค้าได้<sup>104</sup> ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีที่สินค้าอยู่ในระหว่างการขาย ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามส่วนตามส่วนของการกระทำดังต่อไปนี้ ขึ้นอยู่กับว่าการกระทำใดได้เกิดขึ้นก่อน

(2.1) เมื่อลูกค้าพอใจในสินค้าและมีการตกลงซื้อขายสินค้า

(2.2) หลังจากที่มีการส่งมอบสินค้า 12 เดือน

(2.3) เมื่อมีการออกใบกำกับภาษี

เว้นแต่ เมื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ออกใบกำกับภาษีภายใน 14 วัน หลังจากลูกค้าพอใจในสินค้าและมีการตกลงซื้อขายสินค้า หรือหลังจากที่มีการส่งมอบสินค้า 12 เดือนขึ้นอยู่กับ

<sup>102</sup> Ibid.

<sup>103</sup> The Value Added Tax Act 1994, Section 26 (2) (A) (B).

<sup>104</sup> The Value Added Tax Act 1994, Section 6 (2) (C).

กับว่าการกระทำใดได้เกิดขึ้นก่อน ให้ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อได้มีการออกใบกำกับภาษี

3.2.2.10 แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของสหราชอาณาจักร

ในกรณีที่ผู้ประกอบการได้ให้บริการทางดิจิทัล (ผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์) ไม่ว่าจะเป็นการแพร่ภาพ การสื่อสารผ่านโทรคมนาคม หรือการให้บริการผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต โดยให้บริการกับผู้บริโภครายเอกชนที่อยู่ในสหราชอาณาจักร (และไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน) ผู้ประกอบการนั้นจะต้องทำความเข้าใจและปฏิบัติตามกฎระเบียบในเรื่องของการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งได้มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2558<sup>105</sup>

กฎระเบียบที่บังคับใช้ภายในสหราชอาณาจักรเกิดจากการเปลี่ยนแปลงคำสั่งฉบับที่ 6 แห่งสหภาพยุโรปตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไว้ในหัวข้อก่อน ซึ่งจะมีผลเกี่ยวกับการให้บริการผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ จากผู้ประกอบการนอกสหภาพยุโรปที่ได้ให้บริการผ่านช่องทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับผู้บริโภคที่อยู่ในสหราชอาณาจักร โดยให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสถานที่ที่มีการบริโภค ซึ่งเป็นไปตามหลักการจัดเก็บปลายทาง<sup>106</sup> หมายความว่า กฎระเบียบนี้ใช้เฉพาะในกรณีที่

(1) เฉพาะที่มีการให้บริการในรูปแบบดิจิทัล (ผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์) จากผู้บริโภคที่อยู่ในสหราชอาณาจักร กับผู้ประกอบการที่มีได้เป็นประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรป แต่ไม่รวมถึงการซื้อขายสินค้า หรือการให้บริการที่ไม่ได้อยู่ในรูปแบบดิจิทัล

(2) ผู้บริโภคที่อยู่ในสหราชอาณาจักรเป็นผู้บริโภครายบุคคลที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน

สำหรับการบริการผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ตามกฎระเบียบนี้ มีความหมายว่าเป็นการให้บริการผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ที่สามารถถูกส่งไปยังผู้บริโภคได้โดยอัตโนมัติ หรือผ่านเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์ โดยที่ไม่มีคน หรือแทบจะไม่มีคนเข้ามาเกี่ยวข้องเลย<sup>107</sup>

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บตามหลักปลายทาง กล่าวคือสถานที่ที่มีการบริโภค ดังนั้นผู้ประกอบการจะต้องพิจารณาและกำหนดว่า

<sup>105</sup> HM Revenue & Customs, Notice 700: The VAT Guide.

<sup>106</sup> HM Revenue & Customs, Notice 700: Section 4 VAT: businesses supplying digital services to private consumers.

<sup>107</sup> Ibid.



(1) การให้บริการของคณานั้นเป็นการให้บริการในรูปแบบดิจิทัล (ผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์)

(2) กำหนดสถานะของผู้บริโภค ว่าเป็นผู้บริโภครายบุคคล หรือเป็นผู้บริโภคที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนเช่นกัน

(3) กำหนดสถานที่ที่มีการบริโภค

(4) กำหนดว่าการให้บริการในรูปแบบดิจิทัล (ผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์) นั้น อยู่ในข่ายที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรามาตรฐาน หรืออัตราลด หรือได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ตัวอย่างเช่น ผู้บริโภคเป็นคนสัญชาติอเมริกัน แต่ได้อาศัยอยู่ในประเทศสหราชอาณาจักร การใช้บริการผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ทุกครั้งเกิดขึ้นที่สหราชอาณาจักร ดังนั้นจึงถือว่าการบริโภคเกิดขึ้นที่สหราชอาณาจักร การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องเป็นไปตามกฎหมายและกฎระเบียบภายในประเทศที่มีการบริโภคเกิดขึ้นนั้นคือ สหราชอาณาจักรไม่ใช่สหรัฐอเมริกา เป็นต้น

ผู้ประกอบการที่มีความประสงค์จะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในสหราชอาณาจักรสามารถจดทะเบียนเพื่อให้ได้รับ VAT Mini one Stop Shop (VAT MOSS) ซึ่งใช้สำหรับการประกอบกิจการดังกล่าวภายในสหราชอาณาจักร รวมทั้งสามารถตรวจสอบข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับการจดทะเบียนได้ที่ UK Micro-Business นอกจากนี้ยังมีการให้บริการการเรียนรู้และข้อมูลต่าง ๆ เพื่อใช้ในการพิจารณาและตัดสินใจเกี่ยวกับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการจัดอบรมผ่านระบบอินเทอร์เน็ต

สำหรับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นข้อผูกพันระหว่างสมาชิกสหภาพยุโรป ผู้ประกอบการสามารถตรวจสอบอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอื่น ๆ ซึ่งเป็นสมาชิกในสหภาพยุโรปเพื่อใช้ประกอบการพิจารณาจดทะเบียนได้โดยดูตารางอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งประกาศไว้อยู่ใน European Commission's EU VAT Web Portal ซึ่งผู้ประกอบการทั้งหมดจะต้องพิจารณาว่าผู้บริโภคได้ใช้บริการผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ที่ประเทศใดภายในประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรป จากนั้นก็นำอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่กำหนดภายในประเทศนั้นมาคำนวณรวมกับราคาค่าบริการดิจิทัลของตน ก็จะทำให้ทราบราคาของบริการที่ตนจะมีสิทธิเรียกเก็บ<sup>108</sup>

<sup>108</sup> Ibid.

อย่างไรก็ตามในกรณีที่ผู้ประกอบการยังไม่เข้าใจหรือต้องการสอบถามข้อมูลเพิ่มเติมสามารถติดต่อสอบถามไปยัง HM Revenue & Customs ซึ่งจะมีหน่วยงานย่อยที่รับผิดชอบคอยให้ข้อมูลได้อีกทางหนึ่ง<sup>109</sup>

### 3.2.3 หลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส

ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะนำเสนอหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส โดยแบ่งออกเป็นหัวข้อ ดังนี้ (1) วิวัฒนาการและลักษณะของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส (2) กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส (3) กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส (4) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส (5) ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส (6) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส (7) วิธีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส (8) ใบก้ำกับภาษีของสาธารณรัฐฝรั่งเศส (9) ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส และ (10) แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของสาธารณรัฐฝรั่งเศส

#### 3.2.3.1 วิวัฒนาการและลักษณะของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส

สาธารณรัฐฝรั่งเศสได้เริ่มมีการจัดเก็บภาษีทางอ้อมตั้งแต่ พ.ศ. 2479 โดยการเก็บภาษีสำหรับการผลิต หรือการเก็บภาษีจากการผลิต โดยเก็บภาษีจากสินค้าที่ได้ผลิตสำเร็จในอัตราร้อยละ 6 และยังมีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเพิ่มสำหรับสินค้าบางชนิดในอัตราร้อยละ 2 อีกด้วย ส่วนการยกเว้นการจัดเก็บภาษีได้แก่การขายอะไหล่ หรือ อุปกรณ์และสินค้าที่ยังผลิตไม่เสร็จให้กับผู้ประกอบการรายอื่น รวมทั้งการขายสินค้านั้นโดยผู้ค้าส่งหรือค้าปลีกด้วย<sup>110</sup>

ต่อมาในปี พ.ศ. 2481 ได้เริ่มมีการนำเอาระบบการลงโทษสำหรับผู้หลบเลี่ยงภาษีมาใช้ ทำให้ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มภายในสาธารณรัฐฝรั่งเศสประสบความสำเร็จเป็นอย่างมาก จนกระทั่งในช่วงปี พ.ศ. 2483 ถึงปี พ.ศ. 2491 การปรับปรุงการจัดเก็บภาษีกับผู้ผลิตงานฝีมือ เนื่องจากชนิดของสินค้าได้เปลี่ยนแปลงไปอย่างมาก ดังนั้น สินค้าฟุ่มเฟือยจะถูกเก็บภาษีในอัตราสูง และได้รับการยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่นำมาใช้ในการผลิตและถูกทำให้สูญหายไป

<sup>109</sup> Ibid.

<sup>110</sup> From *Sales Tax: France Tax protests and appeals* ( pp.131-135), Carls Shoup 1968. (อ้างถึงในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีผลกระทบของการใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 80 และมาตรา 80/1 (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น. 112), โดย ทวีศักดิ์ คำคลองตัน, 2557, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต).

กระบวนการผลิตและไม่ใช่เป็นส่วนประกอบของผลิตภัณฑ์ และในการนี้ พ.ศ. 2497 ภาษีการผลิตถูกนำมาใช้เป็นแนวทางในการวางกฎเกณฑ์หรือกำหนดในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>111</sup>

ลักษณะของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส มีขอบเขตค่อนข้างกว้าง การจัดเก็บภาษีจะจัดเก็บจาก ทุก ๆ การกระทำทางเศรษฐกิจ (Economic activities) การทำธุรกรรมใด ๆ โดยเฉพาะ จะถูกกำหนดให้ต้องเสียภาษีตามกฎหมาย และมีกิจกรรมใด ๆ ที่อาจได้รับการยกเว้น โดยปกติ ภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีการประเมินเมื่อราคารวมค่าสินค้าและบริการที่เสียภาษีในช่วงเวลาของการส่งมอบหรือชำระราคา และจ่ายเงินในเดือนต่อไปเมื่อการทำธุรกรรมเกิดขึ้น<sup>112</sup>

### 3.2.3.2 กิจกรรมที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส<sup>113</sup>

ภาษีมูลค่าเพิ่มจะจัดเก็บเมื่อมีการขายสินค้าหรือให้บริการใด ๆ ที่ได้กระทำในสาธารณรัฐฝรั่งเศส ที่ซึ่งมีการขายสินค้าหรือให้บริการที่ต้องเสียภาษีที่กระทำโดยบุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีในส่วนของกิจกรรมทางเศรษฐกิจ คำว่า “กิจกรรมทางเศรษฐกิจ” ไม่ได้หมายความถึงแต่เพียงอุตสาหกรรม กิจกรรมเชิงพาณิชย์และเกษตรกรรมในกรอบกฎหมายเท่านั้น แต่ยังหมายความรวมถึงการบริการระดับมืออาชีพและกิจกรรมอื่น ๆ ที่ถูกจัดหมวดหมู่ไว้ตามกฎหมาย

### 3.2.3.3 กิจกรรมที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส<sup>114</sup> ได้แก่

อุปกรณ์ทางการแพทย์บางอย่าง บริการไปรษณีย์บางอย่าง การศึกษา องค์กรการกุศล การทำธุรกรรมทางการเงินบางอย่าง การประกันภัย และการพนันการเล่นเกมส์และสลากกินแบ่ง

### 3.2.3.4 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส<sup>115</sup>

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือ บุคคลผู้ต้องรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่ม คือบุคคลใดบุคคลหนึ่งที่มีส่วนร่วมในกิจกรรมทางเศรษฐกิจ กิจกรรมทางเศรษฐกิจประกอบด้วยการผลิตสินค้า การตลาด การจัดหาบริการทุกชนิด การเพาะปลูก อาชีพอิสระ ส่วนคำนิยามของ “ผู้ต้องรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่ม” นั้น คือ บุคคลที่ถูกคาดหวังว่ามีรายได้ที่ได้รับจากค่าสินค้าและบริการตามความสามารถของตน เช่น เมื่อได้รับเงินเดือนสำหรับการจ้างงานหรือเมื่อขายสินค้าส่วนตัว

<sup>111</sup> Ibid.

<sup>112</sup> From *Legal and Tax Guide* (p. 276), Francis Lefebvre, 1992. (อ้างอิงใน การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีผลกระทบของการใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 80 และมาตรา 80/1 (น. 113-114). เล่มเดิม.

<sup>113</sup> France: VAT Essential. Retrieved July 3, 2015, from <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/vat-gst-essentials/pages/france.aspx#1>

<sup>114</sup> Ibid.

<sup>115</sup> Ibid.

### 3.2.3.5 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส<sup>116</sup>

ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มในสาธารณรัฐฝรั่งเศส ได้แก่ การขายสินค้าและการให้บริการ รวมถึงการนำเข้าสินค้าเข้ามาในสาธารณรัฐฝรั่งเศส ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะขอล่าถึงเฉพาะการขายสินค้าซึ่งเกี่ยวข้องกับประเด็นหัวข้อในงานวิจัย

ฐานภาษีสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าครอบคลุมค่าตอบแทนทั้งหมดในรูปของเงินสดหรือสิ่งของที่ได้รับจากผู้ขาย ราคาที่เกิดขึ้นจริงทั้งหมดที่จ่ายนั้นถือเป็นฐานภาษี ซึ่งหมายความว่าผู้ขายไม่สามารถลดฐานภาษีโดยการหักต้นทุนสิ่งที่จะเป็นค่าใช้จ่ายตามปกติของเขาเองไปยังผู้บริโภคได้

### 3.2.3.6 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้นได้มีการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลาขึ้นอยู่กับสภาพเศรษฐกิจของประเทศในแต่ละช่วงเวลา โดยในปัจจุบันนั้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของฝรั่งเศสมีอัตราดังนี้<sup>117</sup>

(1) อัตรามาตรฐาน (Standard Rate) คือ ร้อยละ 20 ใช้จัดเก็บจากสินค้าและบริการทั่วไป ที่ไม่อยู่ในกลุ่มจำพวกที่กฎหมายกำหนดไว้ (เพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ 20 ตั้งแต่ 1 มกราคม 2557)

(2) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรากลาง คือ ร้อยละ 7 ซึ่งนำมาใช้กับสินค้าและบริการประเภทที่เป็นผลิตภัณฑ์เกี่ยวกับยา การขนส่งผู้โดยสาร การเข้าชมการแข่งขันกีฬาที่บ้าน กิจกรรมความบันเทิง โรงแรม ที่พัก และร้านอาหาร

(3) อัตราต่ำ (Reduce Rate) คือ ร้อยละ 5.5 นำมาใช้เฉพาะสำหรับรายการของสินค้าและบริการที่เกี่ยวกับน้ำและเครื่องดื่ม (ยกเว้นเครื่องดื่มแอลกอฮอล์) อาหารสำหรับบริโภค การให้บริการในร้านอาหาร โรงเรียน อุปกรณ์พิเศษและบริการสำหรับคนพิการ อุปกรณ์สำหรับการใช้งานทางการแพทย์ อุปกรณ์ทางการแพทย์สำหรับผู้พิการ และอุปกรณ์บางอย่างของการผลิตไฟฟ้า การผลิตพลังงานความร้อนและก๊าซธรรมชาติ หนังสือขายและเช่ารวมทั้งหนังสือดิจิทัล

(4) อัตราต่ำมาก (Special Rate) คือ ร้อยละ 2.1 ซึ่งใช้กับ หนังสือพิมพ์ ค่าเข้าชมการแสดงและยารักษาสุขภาพของมนุษย์

### 3.2.3.7 วิธีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มใช้ใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานสำคัญ วิธีการคำนวณภาษีคือนำภาษีซื้อหักกับภาษีขาย ผลต่างที่ได้จะเป็นจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือได้รับเงินคืน

<sup>116</sup> Ibid..

<sup>117</sup> French VAT Rate. Retrieved July 3, 2015, from <http://www.vatlive.com/vat-rates/european-vat-rates/eu-vat-rates>

นอกจากนั้นใบกำกับภาษียังถือเป็นเอกสารสำคัญที่ใช้ในการยืนยันความถูกต้องหรือตรวจสอบการ  
ทำบัญชีต่าง ๆ เพื่อป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>118</sup>

### 3.2.3.8 ใบกำกับภาษีของสาธารณรัฐฝรั่งเศส<sup>119</sup>

ผู้ประกอบการมีหน้าที่ออกใบกำกับภาษี ซึ่งรายละเอียดต้องครบถ้วนเป็นไปตามที่  
สาธารณรัฐฝรั่งเศสกำหนดรวมถึงในเชิงพาณิชย์ด้วย เช่น วันที่ออกใบกำกับภาษี หมายเลขใบแจ้ง  
หนี้ที่เรียงตามลำดับตัวเลข หมายเลขทะเบียนของผู้ประกอบการ เป็นต้น อย่างไรก็ตาม ใบกำกับ  
ภาษีสามารถออกในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ได้ ภายใต้เงื่อนไขของบริษัทที่ได้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูล  
ทางอิเล็กทรอนิกส์ได้ (EDI) หรือกรณีที่มีลายมือชื่อดิจิทัลที่มีความทันสมัยและมีความถูกต้อง และ  
ใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์จะต้องมีข้อความให้ถูกต้องครบถ้วนตามรูปแบบของใบกำกับภาษีทั่ว ๆ  
ไปด้วยเช่นกัน

### 3.2.3.9 ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส<sup>120</sup>

สำหรับกรณีการขายสินค้า ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจะเกิดขึ้นต่อเมื่อมีการ  
คอนกรีตสินค้านำเข้า หรือส่งมอบสินค้า

### 3.2.3.10 แนวทางการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของ สาธารณรัฐฝรั่งเศส

ผู้ให้บริการผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ในลักษณะแพร่ภาพออกอากาศ หรือบริการ  
โทรคมนาคมแก่ผู้บริโภคที่อยู่ในสาธารณรัฐฝรั่งเศสจะต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน  
กับประเทศสมาชิกสหภาพยุโรปประเทศใดประเทศหนึ่ง ภายใต้โครงการ MOSS ซึ่งเป็นไปตาม  
หลักการแห่งสหภาพยุโรป การยื่นแบบดังกล่าวมีผลบังคับใช้ได้ครอบคลุมทั้ง 28 ประเทศสมาชิกแห่ง  
สหภาพยุโรป<sup>121</sup>

ผู้ประกอบการหรือบริษัทต่างชาติ ที่มีรายรับหรือคาดว่าจะมีรายรับเกินกว่า €100,000  
(100,000 ยูโร) ต่อปี จากการให้บริการผ่านช่องทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต้องยื่นจดทะเบียน  
ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภายในสาธารณรัฐฝรั่งเศส โดยมีข้อมูลที่ต้องใช้ในการ

<sup>118</sup> [http://e-fpo.fpo.go.th/e-tax/Tax\\_Overview/Data/France.pdf](http://e-fpo.fpo.go.th/e-tax/Tax_Overview/Data/France.pdf) (อ้างถึงใน การนำภาษีมูลค่าเพิ่ม  
หลายอัตรามาใช้จัดเก็บในประเทศไทย: ศึกษากรณีความเหมาะสมและปัญหาทางกฎหมาย (วิทยานิพนธ์ปริญญา  
มหาบัณฑิต) (น. 76). เล่มเดิม).

<sup>119</sup> France: VAT Essential. Op.cit.

<sup>120</sup> French VAT Compliance and Rates. Retrieved July 3, 2015, from <http://www.vatlive.com/eu-vat-rules/french-vat-compliance-and-rates/>

<sup>121</sup> French VAT, Retrieved July 3, 2015, from <http://www.vatlive.com/country-guides/france/french-vat/>

จดทะเบียนได้แก่ ใบรับรองภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะพิสูจน์ว่าธุรกิจที่มีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่อื่น ๆ ในสหภาพยุโรปตามความเหมาะสม ข้อบังคับของบริษัท และ หนังสือรับรองทะเบียนการค้าที่ออกภายใต้กฎหมายของประเทศที่บริษัทนั้นมีที่ตั้งอยู่<sup>122</sup>

ผู้ประกอบการหรือบริษัทต่างชาติที่ประสงค์จะยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของสาธารณรัฐฝรั่งเศส สามารถยื่นจดทะเบียนได้ที่ Service des Impôts des Entreprises ซึ่งจะใช้เวลาประมาณ 2 อาทิตย์ ในการพิจารณาและอนุมัติให้ผ่านเกณฑ์การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อได้เป็นผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักเกณฑ์ของสาธารณรัฐฝรั่งเศสแล้วผู้ประกอบการจะได้รับหมายเลขทะเบียนเพื่อให้แก่บริษัท มีผลบังคับใช้ได้ครอบคลุมทั้ง 28 ประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรป<sup>123</sup>

เมื่อได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนตามหลักเกณฑ์ที่สาธารณรัฐฝรั่งเศสเป็นที่เรียบร้อยแล้ว ก็สามารถทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจการค้าภายในสาธารณรัฐฝรั่งเศสได้ โดยใช้อัตราภาษีและวิธีการดำเนินการต่าง ๆ จะต้องสอดคล้องกับกฎระเบียบต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมดของสาธารณรัฐฝรั่งเศส<sup>124</sup> ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนจะต้องทำรายงานทางธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มโดยยื่นแบบ CA 3 มีการจัดทำบัญชี มีการออกใบส่งของหรือใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการทุกครั้ง โดยต้องมีการทำสำเนาเก็บไว้ด้วย

เมื่อได้ศึกษาทำความเข้าใจหลักกฎหมายในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ตามประมวลรัษฎากรของไทย รวมถึงของต่างประเทศซึ่งได้แก่ สหภาพยุโรป สหราชอาณาจักร และสาธารณรัฐฝรั่งเศส ทำให้ทราบถึงระบบกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ ซึ่งผู้วิจัยจะได้หยิบยกขึ้นมาวิเคราะห์เปรียบเทียบกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ในบทที่ 4 ต่อไป

<sup>122</sup> French VAT Registration. Retrieved July 3, 2015, from <http://www.vatlive.com/country-guides/france/french-vat-registration/>

<sup>123</sup> Ibid.

<sup>124</sup> Ibid.

## บทที่ 4

### วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ในปัจจุบันเมื่อมีเทคโนโลยีใหม่ ๆ เข้ามา ช่องทางการค้าขายไม่ได้ถูกจำกัดอยู่แค่เพียง การซื้อขายผ่านร้านค้าทั่วไป แต่ทุกคนสามารถซื้อขายสินค้าได้ผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งเป็นร้านค้าออนไลน์ที่ปรากฏอยู่บนเครื่องคอมพิวเตอร์ หน้าจอโน้ตบุค หรือแม้แต่โทรศัพท์มือถือ ของตน เมื่อกระบวนการซื้อขายมีการนำเทคโนโลยีใหม่ ๆ เข้ามา ทำให้มีช่องทางหลากหลายมากขึ้น ดังนั้น ระบบการจัดเก็บภาษีก็ควรที่จะมีการจัดเก็บได้อย่างครอบคลุมทั่วถึง และมีประสิทธิภาพ ด้วยเช่นกัน ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่มีรายได้จะต้องยื่นแบบในการเสียภาษีเงินได้ และเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (กรณีที่เป็นบุคคลธรรมดา) หรือ เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (กรณีที่เป็นนิติบุคคล) ตามหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร และจะต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ทำการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าที่อยู่ในข่ายที่จะต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อหรือผู้บริโภคด้วย ซึ่งในงานวิจัยนี้ผู้วิจัยจะขอกล่าวถึงและวิเคราะห์ถึงปัญหา เฉพาะในเรื่องปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อขายสินค้าที่มีรูปร่างของผู้ประกอบการ จดทะเบียนภายในราชอาณาจักร ซึ่งเกี่ยวข้องกับหัวข้อในงานวิจัยฉบับนี้

ตามที่คุณวิจัยได้ทำการศึกษาถึงหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี แนวคิดและหลักการของ ภาษีมูลค่าเพิ่มในบทที่ 2 ในหัวข้อที่ 2.2 และ 2.3 และได้ศึกษากฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ตามประมวลรัษฎากรของไทย กฎหมายเกี่ยวกับการ จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของสหภาพยุโรป สหราชอาณาจักร และของ สาธารณรัฐฝรั่งเศส ในบทที่ 3 ในหัวข้อที่ 3.1 และ 3.2.1, 3.2.2 และ 3.2.3 ตามลำดับมาแล้ว ในบทนี้ ผู้วิจัยจะได้นำหลักการและหลักกฎหมายต่าง ๆ นำมาวิเคราะห์ เปรียบเทียบ โดยจะวิเคราะห์ในเรื่อง การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ซึ่งยังแบ่งออกเป็นหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการจ่าย และ หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามหลักความมีประสิทธิภาพ ต่อจากนั้นจะวิเคราะห์ในเรื่อง หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ รวมถึงวิเคราะห์ปัญหาเรื่องการออกไปกำกับภาษีจาก การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ นอกจากนี้ผู้วิจัยจะนำบทบัญญัติกฎหมายของการพาณิชย์ อิเล็กทรอนิกส์ของสหภาพยุโรป สหราชอาณาจักร และสาธารณรัฐฝรั่งเศส ในส่วนที่ผู้วิจัยเห็นว่า มี ประสิทธิภาพและจะสามารถนำมาเป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขปัญหาในเรื่องการจัดเก็บ

ภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในประเทศไทยต่อไป โดยประเด็นในการวิเคราะห์ ผู้วิจัยจะขอแยกพิจารณาเป็นหัวข้อดังต่อไปนี้

ประเด็นที่หนึ่ง วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการจ่าย และเปรียบเทียบกับของ สหภาพยุโรป และของสหราชอาณาจักร

ประเด็นที่สอง วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี และเปรียบเทียบกับของสหภาพยุโรป และของ สหราชอาณาจักร

ประเด็นที่สาม วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ และเปรียบเทียบกับของสหภาพยุโรป และของ สหราชอาณาจักร

ประเด็นที่สี่ วิเคราะห์ปัญหาเรื่องการออกไปกำกับภาษีจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และเปรียบเทียบกับแนวทางการออกไปกำกับภาษีของสาธารณรัฐฝรั่งเศส

#### 4.1 วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการจ่ายและเปรียบเทียบกับของสหภาพยุโรป และของสหราชอาณาจักร

ในเบื้องต้นผู้วิจัยจะขอพิจารณาหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยทั่วไปกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีก่อน ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 ในเรื่องหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ว่าหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีนั้น ถือเป็นหัวใจสำคัญของหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี หากปราศจากความเป็นธรรมแล้ว ความยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจก็คงเกิดขึ้นได้ยาก<sup>1</sup> โดยหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะต้องไม่ทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความรู้สึกเหลื่อมล้ำหรือถูกเลือกปฏิบัติ ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 ในเรื่องหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะคิดคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มรวมไว้กับสินค้าหรือบริการนั้น ๆ อยู่แล้ว ผู้บริโภคจึงไม่รู้สึกต่อต้านกับการจ่ายภาษี แต่กลับมีความสมัครใจในการเสียภาษีเนื่องจากเป็นสินค้าหรือบริการที่ตนพอใจที่จะเลือกบริโภคอยู่แล้ว อย่างไรก็ตามการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มก็ควรตั้งอยู่บนหลักความเป็นธรรม กล่าวคือ ทั้งในแง่ของผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในแต่ละขั้นตอนการผลิตและบริโภค และในแง่ของผู้บริโภคที่จะต้องรับภาระในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในการบริโภคขั้นตอนสุดท้าย

<sup>1</sup> จาก ภาษีอากรธุรกิจ (น.17), โดย สมคิด บางโม, 2537, กรุงเทพฯ: นานอักษรการพิมพ์.



เมื่อพิจารณาหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 แล้ว จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น จะจัดเก็บจากมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นของสินค้าหรือบริการในทุก ๆ ขั้นตอนของการขายสินค้าหรือบริการ เฉพาะในส่วนที่ยังไม่เคยผ่านการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาก่อน ดังนั้น โดยหลักการพื้นฐานของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงถือว่าเป็นการจัดเก็บภาษีที่ไม่ซ้ำซ้อน และมีความเป็นธรรมอยู่แล้วในตัว

ตัวอย่างเช่น

ผู้ประกอบการได้ลงทุนซื้อผ้า กระดุม ค้าย (ราคารวมกับภาษีมูลค่าเพิ่ม) เพื่อใช้ในการผลิตเสื้อผ้า ต่อมาได้ขายเสื้อผ้าที่ตนผลิตให้กับผู้บริโภค ผู้บริโภคที่ซื้อเสื้อผ้านั้น จะถูกคิดภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะในส่วนที่มีขั้นตอนการผลิตเพิ่มขึ้นเท่านั้น กล่าวคือเฉพาะขั้นตอนที่มีการตัดเย็บ และค่าจ้างแรงงาน แต่ไม่ต้องจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนของวัตถุดิบ คือผ้า กระดุม และค้าย ที่ผู้ประกอบการได้จ่ายไปแล้วในขั้นตอนแรก เป็นต้น

4.1.1 วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการจ่าย

ประเด็นที่ต้องพิจารณาก็คือ เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการบริโภค คือ เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการขายสินค้าและการให้บริการ<sup>2</sup> ซึ่งคำว่า “ขาย” ตามประมวลรัษฎากร หมายถึง การเปลี่ยนมือสินค้าจากผู้หนึ่งไปยังอีกผู้หนึ่ง ไม่ว่าจะการเปลี่ยนมือของสินค้าจะเป็นไปในลักษณะใดก็ตาม ดังนั้น การขายสินค้าจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จึงถือว่าเป็นการขายตามประมวลรัษฎากร และเข้าข่ายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยเช่นเดียวกันกับการซื้อขายสินค้าในรูปแบบทั่วไป แต่เนื่องจากในปัจจุบันพบว่า การขายสินค้าจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ภายในประเทศหรือการขายสินค้าผ่านร้านค้าออนไลน์ทางอินเทอร์เน็ต มีผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จำนวนมากที่ขายสินค้าและมีรายรับหรือรายได้เกินกว่า 1,800,000 บาทต่อปี ไม่ได้อยู่ในข่ายที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนด<sup>3</sup> จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวไม่ได้เข้ามาสู่ระบบการจัดเก็บภาษี กล่าวคือไม่ได้จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างถูกต้อง ในขณะที่ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าจากร้านค้าทั่วไปได้มีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างถูกต้อง ประเด็นปัญหาจึงมีว่า การกระทำดังกล่าวถือว่าขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีหรือไม่อย่างไร

<sup>2</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 77/2.

<sup>3</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 81/1.

หากพิจารณาถึงหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการจ่าย ตามแนวความคิดของ ท่านรองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์ จะต้องพิจารณาทั้งความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอน และความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง สำหรับกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงมีประเด็นที่ต้องนำมาพิจารณา ดังต่อไปนี้

(1) พิจารณาหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอน (Horizontal Equity of Taxation)

หลักความเป็นธรรมในแนวนอนมีหลักว่า บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกันควรถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน หรือคนที่มีรายได้เท่ากันจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่เท่ากัน<sup>4</sup> ประเด็นปัญหาที่วาระระหว่างผู้ประกอบการที่ขายสินค้าตามร้านค้าทั่วไป กับผู้ประกอบการที่ทำการค้าทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ที่ขายสินค้าชนิดเดียวกัน ลักษณะเดียวกันและมีรายรับอยู่ในเกณฑ์เดียวกัน แต่ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าตามร้านค้าทั่วไปซึ่งได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างถูกต้อง ในขณะที่ผู้ประกอบการที่ทำการค้าทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่ถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยที่ยังไม่มีหลักเกณฑ์การตรวจสอบจากภาครัฐได้ ก่อให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันระหว่างผู้ประกอบการด้วยกัน และรวมถึงผู้บริโภคด้วย กล่าวคือ ผู้ประกอบการจากการขายสินค้าตามร้านค้าทั่วไป จะถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและมีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้บริโภค ซึ่งอาจทำให้สินค้าชนิดเดียวกัน ลักษณะเดียวกันนั้นมีราคาสูงกว่าราคาที่อยู่ในตลาดการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เนื่องจากต้องคิดคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มรวมเข้าไปกับตัวสินค้าด้วย เมื่อผู้ประกอบการที่ขายสินค้าชนิดเดียวกัน ลักษณะเดียวกันและมีรายรับอยู่ในเกณฑ์เดียวกันกลับถูกจัดเก็บภาษีอย่างไม่เท่าเทียมกัน และผู้บริโภคที่ต้องการซื้อสินค้าชนิดเดียวกันลักษณะเดียวกัน โดยผู้ซื้อที่ซื้อผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไม่ต้องรับภาระชำระภาษี จึงถือได้ว่าขัดกับหลักความเป็นธรรมแนวนอน

ผู้วิจัยยังมีความเห็นอีกว่า นอกจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องถูกจัดเก็บภาษีอย่างเท่าเทียมกันแล้ว การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการที่ได้รับการยกเว้น ก็ควรเป็นไปตามหลักเกณฑ์เดียวกันด้วย

ตัวอย่างเช่น

กรณีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของกรมสรรพากร ที่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีโดยกรมสรรพากรได้ประกาศยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับการให้บริการหนังสืออิเล็กทรอนิกส์ (อี-บุ๊ก) กับหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียนที่อยู่ในรูปข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ผ่านอินเทอร์เน็ต โดยกรมสรรพากร

<sup>4</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 29). เล่มเดิม.

ให้เหตุผลว่า เนื่องจากมาตรา 81(1)(จ) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>5</sup> กำหนดให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ในกิจการที่เกี่ยวกับการขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียนซึ่งเป็นในรูปแบบของกระดาษ ดังนั้น การให้บริการหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียนซึ่งเป็นสินค้าชนิดเดียวกันเพียงแต่อยู่ใน รูปแบบของอิเล็กทรอนิกส์ จึงควรได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยเช่นกัน<sup>6</sup> การยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่มของกรมสรรพากรในกรณีนี้ จึงสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ในแนวนอน

(2) พิจารณาหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับหลัก ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง (Vertical Equity of Taxation)

หลักความเป็นธรรมในแนวตั้งมีหลักว่า บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์ที่แตกต่างกันควร แปรรับการภาษีที่แตกต่างกัน หรือคนที่มีรายได้มากจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่แตกต่าง จากคนที่มีรายได้ต่ำ หรือ คนรวยจ่ายภาษีในจำนวนที่สูงกว่าคนจน<sup>7</sup> เมื่อพิจารณาตามประมวล รัษฎากรมาตรา 80 ได้กำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่ 2 อัตรา คือ 1. อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 10 ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการขายสินค้า การให้บริการและการนำเข้านั้น กฎหมายกำหนดให้ใช้อัตราภาษีร้อยละ 10 ในการคำนวณภาษี ซึ่งกฎหมายก็ได้เปิดช่องให้ลดอัตรา ภาษีลงได้โดยวิธีการตราเป็นพระราชกฤษฎีกา แต่มีเงื่อนไขว่าต้องกำหนดอัตราภาษีให้เป็นอัตรา เดียวกันสำหรับการขายสินค้า การให้บริการและการนำเข้าทุกกรณี<sup>8</sup> ปัจจุบันกำหนดให้คิดเพียง ร้อยละ 7 เพื่อเป็นการผลักดันและกระตุ้นกลไกทางเศรษฐกิจ ทำให้ประชาชนมีกำลังในการใช้จ่าย เพื่อการอุปโภคบริโภคอันจะทำให้เศรษฐกิจของประเทศขยายตัวได้อย่างต่อเนื่องและมั่นคง และ 2. อัตราร้อยละ 0 สำหรับการขายสินค้าบางกรณี ซึ่งบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในเรื่องอัตรา ภาษีนี้ ก็หมายความรวมถึงกรณีการซื้อขายสินค้าผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ด้วย

ประเด็นปัญหามีว่า การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณี ประกอบกิจการขายสินค้า การให้บริการและการนำเข้าทุกกรณีนั้นจะต้องกำหนดอัตราภาษีให้เป็น อัตราเดียว ขัดกับหลักความสามารถในการจ่ายในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้งหรือไม่ เนื่องจาก หลักความสามารถในการจ่ายในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง มีหลักว่า บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์ที่ แตกต่างกันควรแปรรับการภาษีที่แตกต่างกัน หรือคนที่มีรายได้มากจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีใน

<sup>5</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 81(1)(จ).

<sup>6</sup> กรมสรรพากร. (2558, มกราคม 2558). ยกเว้นแวต อี-บุ๊ก หนังสือพิมพ์เดลินิวส์

<http://www.dailynews.co.th/economic/292064>

<sup>7</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 29). เล่มเดิม.

<sup>8</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 80.



อัตราภาษีใด และวิธีการคำนวณภาษีซื้อ ภาษีขายก็就会有ความยากในการปฏิบัติเพิ่มมากขึ้นไปอีก ซึ่งจะขัดกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 ทั้งในเรื่องของหลักความเรียบง่าย ซึ่งมีหลักการว่า ภาษีที่ดีจะต้องจัดเก็บได้ง่าย และง่ายต่อการที่ผู้เสียภาษีจะปฏิบัติตามกฎหมายภาษี และขัดกับหลักความแน่นอนในเรื่องความรับผิดชอบในจำนวนภาษี หากจะต้องคำนวณภาษีจากอัตราภาษีที่มีหลายอัตราตามชนิดของสินค้าแต่ละชนิด และสุดท้ายขัดกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี เพราะก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเพิ่มมากขึ้น เช่น ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหลากหลายชนิดอาจจะต้องว่าจ้างบุคลากร หรือนักบัญชีเพื่อจัดทำบัญชีสินค้าแต่ละชนิดแยกต่างหากจากกัน เป็นต้น ดังนั้นในความคิดเห็นของผู้วิจัยจึงเห็นว่า หากพิจารณาซึ่งน้ำหนักระหว่างข้อดีและข้อเสียดังกล่าวแล้ว การกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรที่ให้จัดเก็บจากการประกอบกิจการขายสินค้า ไม่ว่าจะเป็นการขายสินค้าตามร้านค้าทั่วไป หรือการขายสินค้าผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ การให้บริการและการนำเข้าสู่ทุกกรณีนั้น จะต้องกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มให้เป็นอัตราเดียว จึงเป็นเรื่องที่เหมาะสมแล้ว

ดังนั้น จากปัญหาที่ผู้วิจัยได้กล่าวไว้ในตอนต้นว่า ยังมีผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อีกเป็นจำนวนมากที่ไม่ได้เข้ามาสู่ระบบการจัดเก็บภาษี กล่าวคือ ไม่ได้จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างถูกต้องนั้น ก่อให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันระหว่างผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์และผู้ประกอบการตามร้านค้าทั่วไป รวมถึงผู้บริโภค ซึ่งขัดกับหลักความเป็นธรรมตามความสามารถในการจ่ายในแนวนอน หากพิจารณาถึงที่มาของปัญหาที่แท้จริงจะเห็นได้ว่า เกิดจากบทบัญญัติของกฎหมายที่ยังไม่มีความแน่นอนชัดเจน กล่าวคือ ประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่าผู้ประกอบการ ให้รวมถึงผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ด้วย จึงทำให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์บางรายไม่ทราบถึงหน้าที่ตามกฎหมายของตน หรือบางรายอาจอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายในส่วนนี้ตีความเพื่อจะหลีกเลี่ยงในการเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างถูกต้อง ดังนั้น ทางแก้ปัญหาลักษณะนี้ ผู้วิจัยเห็นว่าควรมีบทบัญญัติกฎหมายเพิ่มเติมให้ชัดเจนว่า ผู้ประกอบการที่ทำการขายสินค้าผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และสินค้านั้นเข้าข่ายที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรและไม่ได้รับยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็มีหน้าที่จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนและเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยรายละเอียดผู้วิจัยจะได้นำเสนอในบทสรุปและข้อเสนอแนะในบทที่ 5 ต่อไป

4.1.2 วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของสหภาพยุโรป และสหราชอาณาจักร ต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการจ่าย

ปัจจุบันสหภาพยุโรปได้มีการบังคับใช้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ภายในประเทศสมาชิก โดยมีการแก้ไขเพิ่มเติมคำสั่งฉบับที่ 6 กล่าวคือ ประเทศที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับบริการผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ คือ ประเทศที่มีการให้บริการ อันเป็นการยึดหลักการจัดเก็บภาษีปลายทาง โดยกำหนดให้ผู้ประกอบการนอกสหภาพยุโรป ที่ให้บริการแก่ผู้ซื้อซึ่งเป็นผู้บริโภคคนสุดท้ายและอยู่ในสหภาพยุโรปต้องทำการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้บริโภคเสมือนว่าผู้บริโภคได้ซื้อสินค้าหรือรับบริการภายในประเทศของตน<sup>11</sup>

ผู้วิจัยมีความเห็นว่า จุดมุ่งหมายของการแก้ไขเพิ่มเติมคำสั่งฉบับที่ 6 ก็คือ ต้องการให้กิจกรรมทางการค้าที่เป็นพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ถูกนำมาคิดคำนวณเป็นฐานภาษี ให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และเพื่อให้ผู้ประกอบการนอกสหภาพยุโรปที่ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับผู้บริโภคที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (B2C) เข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับที่ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ในสหภาพยุโรป (B2B) กล่าวคือ หากผู้ประกอบการนอกสหภาพยุโรปทำการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับผู้บริโภคที่อยู่ในสหภาพยุโรป ไม่ว่าจะเป็นผู้บริโภคที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยกัน หรือจะเป็นผู้บริโภคที่ไม่ได้จดทะเบียน ก็จะถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเหมือนกัน อีกทั้งยังเป็นการสร้างความเท่าเทียมกันระหว่างผู้ประกอบการในสหภาพยุโรปและผู้ประกอบการนอกสหภาพยุโรปที่หากทำการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับผู้บริโภคที่อยู่ในสหภาพยุโรป ก็จะถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเหมือนกัน กรณีนี้สามารถจัดความไม่เป็นธรรมได้ทั้งระหว่างผู้บริโภคด้วยกัน และระหว่างผู้ประกอบการด้วยกัน ซึ่งเป็นไปตามหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

การแก้ไขเพิ่มเติมคำสั่งฉบับที่ 6 แห่งสหภาพยุโรป ส่งผลให้มีการออกกฎระเบียบภายในสหราชอาณาจักร ในเรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการที่สหภาพยุโรปได้วางไว้ โดยได้กำหนดไว้ใน The Notice 700: Section 4 ในหัวข้อ VAT: businesses supplying digital services to private consumers<sup>12</sup> ซึ่งก่อให้เกิดความเป็นธรรมทั้งระหว่างผู้บริโภคด้วยกัน และระหว่างผู้ประกอบการด้วยกันตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไปแล้ว นอกจากนี้ยังกำหนดด้วยว่า ใช้เฉพาะกรณีที่มีการให้บริการในรูปแบบดิจิทัล หมายถึง

<sup>11</sup> เปิดคำกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ฉบับแรกของโลก (น. 37). เล่มเดิม.

<sup>12</sup> HM Revenue & Customs, Notice 700: Section 4 VAT: businesses supplying digital services to private consumers.

การให้บริการผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยระบุอย่างชัดเจนว่า ผู้บริโภคจะต้องเป็นผู้บริโภคที่ไม่ได้จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการ และอยู่ในสหราชอาณาจักร ส่วนผู้ประกอบการก็จะต้องเป็นผู้ประกอบการที่ไม่ได้เป็นสมาชิกของสหภาพยุโรป ผู้วิจัยมีความคิดเห็นว่า กฎระเบียบดังกล่าวของสหราชอาณาจักรได้กำหนดหลักเกณฑ์ของผู้ประกอบการและผู้บริโภคไว้อย่างชัดเจน นอกจากกฎระเบียบดังกล่าวจะเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในเรื่องของหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีแล้ว ยังมีความแน่นอนและชัดเจนในเรื่องของการกำหนดสถานะของผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย ดังนั้น จึงสามารถนำมาเป็นแนวทางในการบัญญัติบทกฎหมายภายในประเทศไทยได้ต่อไปในอนาคต

## 4.2 วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี และเปรียบเทียบกับของสหภาพยุโรป และของสหราชอาณาจักร

### 4.2.1 วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

ดังที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมียุทธศาสตร์หลักว่า ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีควรต้องต่ำที่สุดการที่จะทำให้ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีต่ำ ต้องทำให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีต่ำ ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีประกอบด้วย เงิน และเวลาที่เจ้าหน้าที่ต้องใช้ในการจัดเก็บภาษี และการที่จะทำให้ค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีต่ำ ก็คือต้องทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีต่ำหรือให้เกิดขึ้นน้อยที่สุด ซึ่งก็คือ เงิน และเวลาที่ผู้เสียภาษีจะต้องเสียไปในการปฏิบัติตามกฎหมาย<sup>13</sup>

สาเหตุที่ทำให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีสูงรวมถึงทำให้มีค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีสูงและไม่มีประสิทธิภาพนั้นมีสาเหตุหลักอยู่ 2 ประการ คือ<sup>14</sup>

1. ความซับซ้อนของกฎหมายภาษีและในวิธีปฏิบัติในการบริหาร และ
2. การหนีภาษี

สำหรับประเทศไทยประมวลรัษฎากรมาตรา 82 ได้กำหนดให้ผู้ที่มิหน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น มี 2 ประเภท คือ ผู้ประกอบการ และผู้นำเข้า<sup>15</sup> โดยกำหนดให้ผู้ประกอบการที่มี

<sup>13</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 33) . เล่มเดิม.

<sup>14</sup> แหล่งเดิม.

<sup>15</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 82.

รายรับเกินกว่า 1,800,000 บาท มีหน้าที่ที่จะต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนผู้ประกอบการที่มีรายรับไม่ถึงแต่ประสงค์ที่จะจดทะเบียนก็สามารถทำได้ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด แต่ในปัจจุบันจะพบว่า การขายสินค้าผ่านช่องทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ที่ผู้ประกอบการจำนวนมากเข้าข่ายตามกฎหมายที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ไม่ได้เข้ามาอยู่ในระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามความเห็นของผู้วิจัยนั้นเห็นว่า สาเหตุนั้นมาจากหลายประการ เช่น ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไม่ทราบมาก่อนว่ากิจการทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของตนเข้าข่ายตามกฎหมายที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับการค้าขายตามร้านค้าทั่วไป ซึ่งวิธีการแก้ไขเป็นเรื่องของการแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายซึ่งผู้วิจัยได้กล่าวไว้แล้วในหัวข้อ 4.1 ส่วนสาเหตุอื่น ๆ ตามความเห็นของผู้วิจัย ได้แก่ ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไม่ทราบขั้นตอนและวิธีการที่จะปฏิบัติตาม หรือ จงใจที่จะหนีภาษีเนื่องจากการซื้อขายผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์การตรวจสอบนั้นเป็นไปได้ยาก

แม้ว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าตามร้านค้าทั่วไป กับการขายสินค้าผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ จะมีหลักเกณฑ์หรือบทบัญญัติตามกฎหมายที่บังคับใช้เหมือนกัน แต่ในทางปฏิบัติยังไม่สามารถทำให้มีการจัดเก็บอย่างเท่าเทียมกันได้หรือเป็นไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ หากพิจารณาถึงที่มาของปัญหาที่แท้จริงจะเห็นได้ว่า ปัญหานั้นเกิดจากเกิดจากความซับซ้อนของกฎหมายภาษีและวิธีปฏิบัติในการบริหารภาษี ซึ่งระบบการจัดเก็บและการตรวจสอบของภาครัฐที่ยังไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอ จึงไม่สามารถบังคับให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างถูกต้องครบถ้วน

เมื่อผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไม่ทราบขั้นตอนและวิธีการที่จะปฏิบัติตาม เนื่องจากกฎหมายภาษีมีความยุ่งยากซับซ้อน ต้องใช้การตีความตัวบทกฎหมาย เช่น การขายสินค้าตามประมวลรัษฎากร ต้องตีความว่าหมายรวมถึงการขายผ่านช่องทางอินเทอร์เน็ต ซึ่งเป็นการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ด้วยหรือไม่ เป็นต้น ทำให้ประชาชนไม่เข้าใจถึงหน้าที่ของตนในการเสียภาษีให้กับรัฐ หรือตัวบทกฎหมายใช้ข้อความที่เป็นศัพท์เฉพาะทางกฎหมาย เป็นการยากที่ประชาชนจะทำความเข้าใจได้เอง และที่เป็นปัญหาประการสำคัญนั่นก็คือ ไม่รู้ถึงวิธีการปฏิบัติที่จะทำให้ถูกต้องตามกฎหมาย ปัญหาการกระจายข้อมูลข่าวสาร และการติดต่อประสานงานกับหน่วยงานที่รับผิดชอบนั้นยังไม่ครอบคลุมได้ทั่วถึงเพียงพอ

ส่วนสาเหตุในเรื่องการหนีภาษี วิธีการแก้ไขก็คือ จะต้องทำให้แรงจูงใจในการหนีภาษียลดลง โดยการปรับปรุงระบบการบริหารจัดเก็บภาษีให้ทันสมัยอยู่เสมอจะช่วยป้องกันการหนีภาษีในรูปแบบใหม่ ๆ<sup>16</sup>

<sup>16</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 37-39). เล่มเดิม.



ดังนั้นแนวทางในการแก้ปัญหาในเรื่องนี้ คือจะต้องใช้กฎหมายที่มีโครงสร้างภาษีที่ง่าย ไม่ซับซ้อน<sup>17</sup> โดยเฉพาะวิธีในการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยผู้วิจัยมีความคิดเห็นว่า เมื่อผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ประกอบกิจการที่มีลักษณะเข้าข่ายจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมาย ก็ควรจะต้องการจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยอาจมีการระบุไว้เพิ่มเติมว่าเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนในรูปแบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เพื่อใช้เลขทะเบียนดังกล่าวในการอ้างอิงทุกครั้งที่มีการติดต่อซื้อขาย เพื่อที่จะเป็นการง่ายต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบติดตาม ช่วยให้การระดมการจัดเก็บภาษีเป็นไปด้วยความสะดวก รวดเร็ว อีกทั้งยังเป็นภาระลดแรงจูงใจในการหนีภาษีได้อีกด้วย

ตัวอย่างเช่น การที่รัฐจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบการที่ขายสินค้าตามร้านค้าทั่วไป โดยไม่ได้จัดเก็บจากการขายสินค้าชนิดเดียวกันจากการขายทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยที่รัฐไม่สามารถตรวจสอบการหนีภาษีของผู้ประกอบการทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้ ส่งผลให้ผู้ซื้อหรือผู้บริโภคเลือกซื้อสินค้าผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ เพื่อให้ได้สินค้าในราคาที่ต่ำกว่า และไม่ต้องรับภาระการจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่หากรัฐสามารถนำเทคโนโลยีอย่างอินเทอร์เน็ตเข้ามาตรวจสอบการหนีภาษีได้อย่างถูกต้อง ก็เท่ากับเป็นการลดแรงจูงใจในการหนีภาษี ทำให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ตามหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

นอกจากนั้นการยื่นแบบต่าง ๆ ก็ควรจัดทำแบบฟอร์มด้วยภาษาที่เข้าใจง่าย ขั้นตอนในการกรอกข้อมูลต่าง ๆ ให้ไม่มีความยุ่งยากซับซ้อน และให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์สามารถยื่นแบบผ่านระบบอินเทอร์เน็ตทั้งหมด เพื่อความสะดวกและง่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และจัดตั้งหน่วยงานย่อยรองลงมาจากกรมสรรพากรที่จะดูแลรับผิดชอบโดยตรงเกี่ยวกับกิจการที่เป็นพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เพื่อที่จะคอยดูแลคอยให้ข้อมูลข่าวสารต่าง ๆ ให้แก่ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้อย่างครอบคลุมทั่วถึง โดยรายละเอียดผู้วิจัยจะได้นำเสนอในบทสรุปและข้อเสนอแนะ ในบทที่ 5 ต่อไป

4.2.2 วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของสหภาพยุโรป และสหราชอาณาจักร ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

ดังจะเห็นได้จากกรณีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของสหภาพยุโรป ตามที่มีการแก้ไขคำสั่งฉบับที่ 6 ของคณะกรรมการสิทธิการสหภาพยุโรป ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 3 ถึงวิธีการที่ผู้ประกอบการนอกสหภาพยุโรปสามารถยื่นแบบแสดงรายการเสียมูลค่าเพิ่มในสหภาพยุโรปได้นั้น ผู้ประกอบการนอกสหภาพยุโรปสามารถยื่นแบบแสดง

<sup>17</sup> แหล่งเดิม.

รายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Means) ต่อประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรปที่ตนจดทะเบียนได้<sup>18</sup> ผู้วิจัยมีความคิดเห็นว่าการที่สหภาพยุโรปกำหนดให้มีการยื่นแบบจดทะเบียนหรือแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ได้นั้น เป็นการนำเอาเทคโนโลยีใหม่ ๆ มาประยุกต์ใช้เพื่อให้เกิดความทันสมัยก้าวทันต่อโลกที่การค้าไร้พรมแดน

ผลจากการแก้ไขคำสั่งฉบับที่ 6 แห่งสหภาพยุโรป ทำให้สหราชอาณาจักรกำหนดกฎระเบียบภายในประเทศไว้อยู่ใน The Notice 700: Section 4 ในหัวข้อ VAT: businesses supplying digital services to private consumers<sup>19</sup> โดยกำหนดให้ผู้ประกอบการที่มีความประสงค์จะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถจดทะเบียนเพื่อให้ได้รับ VAT Mini one Stop Shop (VAT MOSS) ซึ่งใช้สำหรับการประกอบกิจการดังกล่าวภายในสหราชอาณาจักร ได้แก่ UK Micro-Business ซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีการให้บริการการเรียนรู้และข้อมูลต่าง ๆ นอกจากนั้นยังมีการจัดอบรมสัมมนาผ่านอินเทอร์เน็ตเพื่อใช้ในการพิจารณาและตัดสินใจเกี่ยวกับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จะเห็นได้ว่าการให้ข้อมูลข่าวสารที่ครอบคลุมทั่วถึงของสหราชอาณาจักร จะทำให้ผู้ประกอบการมีความเข้าใจในเรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างถูกต้องครบถ้วนและสามารถลงทะเบียนออนไลน์ผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์เพื่อเป็นผู้ประกอบการตามที่สหราชอาณาจักรกำหนดได้ การนำเอาเทคโนโลยีใหม่ ๆ เพื่อมาช่วยในเรื่องการดำเนินการต่าง ๆ ก่อให้เกิดความสะดวกกับผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษี เป็นอีกหนทางหนึ่งที่ลดแรงจูงใจในการหนีภาษีได้

นอกจากนั้นในกรณีที่ผู้ประกอบการยังไม่เข้าใจหรือต้องการสอบถามข้อมูลเพิ่มเติมสามารถติดต่อสอบถามไปยัง HM Revenue & Customs ซึ่งเปรียบเสมือนกรมสรรพากรของประเทศไทย โดยทาง HM Revenue & Customs จะมีหน่วยงานย่อยที่รับผิดชอบคอยให้ข้อมูลแก่ผู้ประกอบการไว้โดยเฉพาะในเรื่องนี้อีกด้วย จะเห็นได้ว่า หน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบโดยตรงซึ่งได้แก่ HM Revenue & Customs ได้แบ่งความรับผิดชอบออกเป็นสัดส่วนโดยการจัดตั้งหน่วยงานย่อย เพื่อกระจายความรับผิดชอบออกไปส่งผลให้สามารถดูแลและให้ข้อมูลแก่ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีได้อย่างครอบคลุมทั่วถึง ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่าระบบการจัดเก็บภาษีของสหราชอาณาจักรดังกล่าวเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และสามารถนำมาเป็นแนวทางประยุกต์ใช้สำหรับประเทศไทยได้ต่อไป

<sup>18</sup> Article 26 (5) of the Sixth Council Directive.

<sup>19</sup> HM Revenue & Customs, Notice 700: Section 4 VAT: businesses supplying digital services to private consumers.

### 4.3 วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ และเปรียบเทียบกับของสหภาพยุโรป

#### 4.3.1 วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 ว่า นอกเหนือจากค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีที่ต้องอยู่ในเกณฑ์ที่ต่ำแล้ว ยังต้องอาศัยหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจด้วย ซึ่งมีหลักการว่า ภาษีต้องก่อให้เกิดผลกระทบที่ไม่ตั้งใจให้เกิดแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด (Minimum Unintended Effect) หรือก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจอันนำมาซึ่งผลไม่จูงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด (The Disincentive Effect)<sup>20</sup> ดังนั้น การตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนจึงขึ้นอยู่กับแรงจูงใจในเรื่องต้นทุนและผลประโยชน์<sup>21</sup>

ประเด็นปัญหามีว่า การบังคับใช้กฎหมาย วิธีการปฏิบัติหรือการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ยังไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอ นอกจากจะทำให้เกิดแรงจูงใจในการหลบหลีกและหนีภาษีของผู้ประกอบการแล้วตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไว้ในหัวข้อก่อน ยังอาจส่งผลกระทบต่อตัดสินใจในการเลือกลงทุนของผู้ประกอบการ กล่าวคือ ผู้ประกอบการที่กำลังต้องการที่จะขายสินค้าชนิดหนึ่ง แต่อยู่ระหว่างการตัดสินใจว่าจะเลือกขายตามร้านค้าทั่วไปกับเลือกขายแบบร้านค้าออนไลน์ ซึ่งเป็นการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เมื่อผู้ประกอบการพิจารณาว่าการค้าขายของตนเป็นกิจการที่เข้าข่ายที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และเห็นว่าการค้าขายทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีวิธีการตรวจสอบในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ยุ่งยากและซับซ้อนกว่าการขายตามร้านค้าทั่วไป เป็นการจูงใจให้ผู้ประกอบการสามารถเลือกที่จะไม่เข้าสู่ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อที่จะไม่ต้องนำภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นไปรวมกับราคาสินค้าด้วย ทำให้สินค้าที่ขายมีต้นทุนที่มีราคาถูกลง และสามารถขายได้ในราคาที่ต่ำกว่าราคาสินค้าที่ขายตามร้านค้าทั่วไป ผู้ประกอบการจึงเลือกตัดสินใจที่จะประกอบกิจการค้าทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์แทนที่จะประกอบกิจการค้าขายตามร้านค้าทั่วไป หรือในทางกลับกันในแง่ของผู้บริโภค ก็อาจเลือกซื้อสินค้าตามร้านค้าออนไลน์ที่มีช่องทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยที่ผู้บริโภคเองไม่ต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าที่ตนมีความต้องการจะซื้อ ผู้บริโภคจึงตัดสินใจเลือกซื้อสินค้าผ่านช่องทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์แทนที่จะตัดสินใจซื้อจากร้านค้าทั่วไป จากปัญหาที่ผู้วิจัยได้ยกตัวอย่างมานี้

<sup>20</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 40) . เล่มเดิม.

<sup>21</sup> แหล่งเดิม.

ถือว่าระบบภาษีได้เข้ามาส่งผลกระทบต่อภาคโดยบิดเบือนต่อการตัดสินใจทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้ประกอบการและผู้บริโภค

นอกจากนั้น การบิดเบือนของภาษีที่ก่อให้เกิดผลไม่จูงใจให้ทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ถูกเรียกว่า “ภาระส่วนเกิน” (Excess Burden) หรือ “ความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ” (Deadweight Loss)<sup>22</sup> หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจของภาษีจึงต้องการให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจที่เกิดจากการบิดเบือนของภาษีที่ก่อให้เกิดผลไม่จูงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจในระดับที่ต่ำหรือน้อยที่สุด จากตัวอย่างที่ผู้วิจัยได้ยกมา การที่ผู้ประกอบการตัดสินใจที่จะประกอบกิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ แทนที่จะประกอบกิจการตามร้านค้าทั่วไป อาจก่อให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจได้ เพราะการประกอบกิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ส่งผลกระทบต่อไปยังผู้เป็นเจ้าของร้านค้าหรือเจ้าของพื้นที่แผงลอยที่จะให้เช่า กล่าวคือไม่เกิดการทำสัญญาซื้อขายร้านค้า หรือเช่าพื้นที่ ส่งผลกระทบต่อไม่เกิดการจ้างงานคนที่จะมาเป็นผู้ช่วยหน้าร้าน เป็นต้น

ดังนั้น เพื่อที่จะต่อต้านการแทรกแซงหรือบิดเบือนของภาษีต่อการตัดสินใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจต่อแรงจูงใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี ซึ่งได้แก่ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ หรือผู้รับภาระภาษีซึ่งได้แก่ผู้บริโภค สามารถทำได้โดยการบัญญัติบทกฎหมายและวิธีปฏิบัติโดยเฉพาะสำหรับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เพื่อให้วิธีการจัดเก็บภาษีและวิธีการตรวจสอบเป็นไปมีประสิทธิภาพ กล่าวคือ การจดทะเบียน การยื่นแบบหรือเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ รวมทั้งจัดตั้งหน่วยงานย่อยที่มีหน้าที่รับผิดชอบ โดยเฉพาะสำหรับกิจการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยรายละเอียดผู้วิจัยจะได้นำเสนอในบทสรุปและข้อเสนอแนะ ในบทที่ 5 ต่อไปผลที่จะตามมาคือ การลดลงของผลไม่จูงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจและลดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจในกระบวนการจัดเก็บภาษี ส่งผลให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีที่เกิดจากกิจกรรมทางเศรษฐกิจได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย และเป็นการกระตุ้นระบบเศรษฐกิจภายในประเทศให้ขับเคลื่อนได้อย่างคล่องตัวทัดเทียมกับประเทศอื่น ๆ

4.3.2 วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ของสหภาพยุโรปต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 4.1.2 ว่า จุดมุ่งหมายของการแก้ไขเพิ่มเติมคำสั่งฉบับที่ 6 ก็คือ ต้องการให้กิจกรรมทางการค้าที่เป็นพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ถูกนำมาคิดคำนวณเป็นฐานภาษี ให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งก่อให้เกิดความเป็นธรรมตามหลักการจัดเก็บภาษี แต่อย่างไรก็ตาม กฎหมายดังกล่าวของสหภาพยุโรปได้รับการวิพากษ์วิจารณ์จากประเทศต่าง ๆ ว่า เนื่องจาก

<sup>22</sup> เงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 42). เล่มเดิม.

ประเทศต่าง ๆ ในสหภาพยุโรปใช้อัตราภาษีแบบหลายอัตรา และมีอัตราแตกต่างกันในแต่ละประเทศ เช่น บางประเทศจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าประเภทสิ่งพิมพ์ซึ่งมีการส่งมอบทางกายภาพ (หรือ Physical Goods) เช่น นิตยสาร หนังสือ หนังสือพิมพ์ วารสาร ในอัตรารดลง (Reduced Rate) ขณะที่บางประเทศจัดเก็บในอัตราศูนย์ (Zero Rate) สำหรับสินค้าประเภทและชนิดเดียวกัน แต่สำหรับการให้บริการข้อมูลดิจิทัล เช่น การดาวน์โหลดหนังสือทางอินเทอร์เน็ต มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราทั่วไป (Standard Rate) ของประเทศผู้ซื้อ<sup>23</sup>

ประเด็นปัญหามีว่า ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อาจเลือกจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับประเทศในสหภาพยุโรปที่มีอัตราภาษีที่ต่ำกว่า และไม่เลือกจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับประเทศในสหภาพยุโรปที่มีอัตราภาษีที่สูง ขัดกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจหรือไม่ อย่างไร

หลักการของหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีก็คือ ระบบภาษีจะต้องไม่เข้ามาส่งผลกระทบต่อความตัดสินใจทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้ประกอบการ เมื่อกฎหมายของสหภาพยุโรปเปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์สามารถเลือกจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศใดก็ได้ในสหภาพยุโรป ดังนั้น ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ อาจเลือกจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกับประเทศในสหภาพยุโรปที่มีอัตราภาษีที่ต่ำกว่าประเทศที่มีอัตราภาษีที่สูงได้ หมายความว่าได้เกิดการบิดเบือนของภาษีที่ก่อให้เกิดผลไม่จูงใจให้ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจแล้ว ผู้วิจัยเห็นว่า คำสั่งของสหภาพยุโรปในส่วนนี้ยังขัดกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ และเป็นช่องว่างที่เปิดโอกาสให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นอกสหภาพยุโรปสามารถเลือกปฏิบัติได้ ทำให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันในระบบภาษี

#### 4.4 วิเคราะห์ปัญหาเรื่องการออกไปกำกับภาษีจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และเปรียบเทียบกับแนวทางการออกไปกำกับภาษีของสาธารณรัฐฝรั่งเศส

##### 4.4.1 วิเคราะห์ปัญหาเรื่องการออกไปกำกับภาษีจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์

ตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 เมื่อผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ได้จดทะเบียนได้ขายสินค้าผ่านทางอินเทอร์เน็ตให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้บริโภค และมีการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้บริโภค ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ก็มีหน้าที่ที่จะต้องออกไปกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้บริโภคดังกล่าว ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 86<sup>24</sup>

<sup>23</sup> เปิดคำกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ฉบับแรกของโลก (น. 38). เล่มเดิม.

<sup>24</sup> ประมวลรัษฎากร, มาตรา 86.

สิ่งที่ต้องนำมาพิจารณาคือ ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อใด ประมวลรัษฎากร มาตรา 78 กำหนดไว้ในกรณีการขายสินค้า ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มของผู้ขายหรือผู้ประกอบการเกิดขึ้นเมื่อมีการส่งมอบสินค้าให้กับผู้ซื้อ โดยมีข้อยกเว้นอยู่ 3 ประการ คือ เว้นแต่ผู้ขายหรือผู้ประกอบการจะได้โอนกรรมสิทธิ์สินค้า หรือได้รับชำระราคาสินค้า หรือได้ออกใบกำกับภาษีให้แก่ผู้ซื้อก่อนที่จะมีการส่งมอบ ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มก็ให้ถือว่าเกิดขึ้นตามส่วนของการกระทำที่เกิดขึ้นแล้วแต่กรณี

อย่างไรก็ตาม สำหรับการขายในรูปแบบพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้นเป็นการซื้อขายกันผ่านระบบอินเทอร์เน็ต ซึ่งผู้ขายและผู้ซื้อไม่จำเป็นต้องพบเห็นหน้ากันมาก่อน และวิธีการชำระเงินโดยส่วนใหญ่ก็คือ ผู้ซื้อจะใส่ข้อมูลบัตรเครดิตของตนลงในระบบคอมพิวเตอร์และกดปุ่ม Pay (จ่าย) เมื่อผู้ขายหรือผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้รับข้อมูลของผู้ซื้อ ก็จะโทรศัพท์ไปยังธนาคารหรือบัตรเครดิตการ์ดเพื่อขออนุมัติวงเงิน หลังจากนั้นจึงมีการโอนเงินจากบัญชีเครดิตนั้นสู่บัญชีธนาคารของผู้ขายหรือผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์<sup>25</sup> ซึ่งนั่นก็หมายความว่าผู้ขายหรือผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้รับชำระราคาสินค้าจากผู้ซื้อแล้ว ดังนั้น ความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มในกรณีดังกล่าวของผู้ขายหรือผู้ประกอบการก็จะเกิดขึ้นทันทีที่ผู้ขายหรือผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้รับชำระเงิน และมีหน้าที่ในการออกใบกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อตามบทบัญญัติของกฎหมาย โดยหลักทั่วไปผู้ขายหรือผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์สามารถออกใบกำกับภาษีและส่งไปพร้อมกับการจัดส่งสินค้าให้กับผู้ซื้อทางไปรษณีย์ได้

แต่ปัญหาที่มักเกิดขึ้นก็คือ ผู้ขายหรือผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไม่ได้ออกใบกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อแต่อย่างใด เมื่อเอกสารใบกำกับภาษีเป็นเอกสารสำคัญที่สุดในระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากเป็นหลักฐานที่ใช้ในการคำนวณภาษีซื้อ และภาษีขาย มีผลต่อจำนวนเงินที่ผู้ขายหรือผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จะต้องชำระภาษี หรือได้รับคืนเครดิตภาษี ดังนั้น ปัญหาเรื่องการออกใบกำกับภาษีจึงเป็นปัญหาที่สำคัญที่ต้องนำมาพิจารณา

ผู้วิจัยจะขอยกตัวอย่างกรณีข่าวที่เพิ่งเกิดขึ้นเมื่อวันที่ 11 พฤษภาคม 2558 โดยเป็นกรณีที่เกี่ยวข้องกับเรื่องเอกสารหลักฐานในการซื้อขาย ข้อเท็จจริงเบื้องต้นตามข่าวก็คือ เจ้าของร้านทองแห่งหนึ่งได้รับการติดต่อจากผู้ซื้อว่าต้องการขอซื้อทองแท่ง 10 บาท ทั้งหมดจำนวน 12 แท่ง มีมูลค่า 2 ล้านบาท โดยในกรณีนี้ผู้ซื้อได้ชำระราคาให้แก่เจ้าของร้านทองด้วยวิธีการออกเช็คเงินสด ซึ่งทางธนาคารเจ้าของบัญชีก็ได้ส่งข้อความทางโทรศัพท์มือถือแจ้งว่ามียอดเงินเข้าบัญชี เจ้าของร้านทองผู้ขายแล้ว เมื่อเจ้าของร้านทองนำสมุดบัญชีไปตรวจสอบก็พบว่าไม่มียอดเงินเข้าบัญชีจริง เจ้าของร้านทองจึงได้ส่งมอบทองให้กับตัวแทนของผู้ซื้อไป แต่ในวันต่อมาปรากฏว่าธนาคาร

<sup>25</sup> ภาษีอากรกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ (น. 41). เล่มเดิม.

เจ้าของบัญชีกลับแจ้งว่า เช็كدังกล่าวไม่สามารถเรียกเก็บเงินได้ (เช็คเด็ง) เจ้าของร้านทองจึงได้รู้ว่า ถูกมิจนาชีพหลอกลวง และเกิดความสูญเสียเป็นเงินจำนวนมหาศาล จากตัวอย่างดังกล่าวที่ผู้วิจัย ยกมาพิจารณานั้นจะเห็นได้ว่า เมื่อมีการซื้อขายเกิดขึ้น ในกรณีนี้เป็นการติดต่อผ่านทางโทรศัพท์ ทั้งผู้ขายและผู้ซื้อจะไม่มีหลักฐานการซื้อขายอย่างใด ๆ เลย การติดต่อชำระเงินก็มีเพียงการส่งข้อความทางโทรศัพท์มือถือของธนาคารที่แจ้งเตือน หรือแม้แต่สมุดบัญชีเงินฝากที่ก่อนหน้านี้แจ้ง ยอดเงินเข้าแต่วันถัดมากลับกลายเป็น ไม่มียอดเงินดังกล่าว<sup>26</sup> แสดงให้เห็นถึงความบกพร่องในเรื่อง ของเอกสารหลักฐานแห่งการซื้อขาย ซึ่งเป็นประเด็นที่ผู้วิจัยต้องการจะชี้ให้เห็นถึงปัญหาและ ความสำคัญของระบบเอกสารหลักฐาน ซึ่งเมื่อพิจารณากับการซื้อขายผ่านช่องทางพาณิชย์ อีเล็กทรอนิกส์ก็มีลักษณะที่คล้ายคลึงกัน กล่าวคือการซื้อขายผ่านช่องทางพาณิชย์อีเล็กทรอนิกส์ หรือโดยทางอินเทอร์เน็ตนั้น การซื้อขายก็ไม่มีเอกสารหลักฐานใด ๆ ที่จะใช้ในการยืนยันระหว่าง ผู้ประกอบการพาณิชย์อีเล็กทรอนิกส์ผู้ขายและผู้ซื้อ ทั้งในเรื่องของการตกลงซื้อขาย หรือในเรื่อง เอกสารการชำระเงิน จึงอาจเกิดปัญหาในภายหลังดังเช่นข่าวที่ผู้วิจัยได้หยิบยกขึ้นมาเป็นตัวอย่างได้

ดังนั้น ผู้วิจัยมีความคิดเห็นว่า เมื่อการขายสินค้าผ่านช่องทางพาณิชย์อีเล็กทรอนิกส์ กระบวนการแทบทั้งหมดเกิดขึ้นอยู่บนหน้าจอคอมพิวเตอร์ หรือโน้ตบุค อีกทั้งโดยส่วนใหญ่ผู้ขาย หรือผู้ประกอบการพาณิชย์อีเล็กทรอนิกส์ก็มักจะได้รับชำระเงินจากผู้ซื้อก่อนที่จะมีการจัดส่งสินค้า หรือส่งมอบสินค้า ดังนั้นความรับผิดชอบในการเสียหายมูลค่าเพิ่มในกรณีดังกล่าวของผู้ขายหรือ ผู้ประกอบการพาณิชย์อีเล็กทรอนิกส์ก็จะเกิดขึ้นทันทีและผู้ขายหรือผู้ประกอบการพาณิชย์ อีเล็กทรอนิกส์มีหน้าที่ในการออกใบกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อทันทีด้วยเช่นกัน ดังนั้นผู้วิจัยเห็นว่า จึงควรมีบทบัญญัติของกฎหมายหรือมาตรการบังคับให้ผู้ขายหรือผู้ประกอบการพาณิชย์ อีเล็กทรอนิกส์ให้จัดทำใบกำกับภาษีอย่างเต็มรูปแบบผ่านช่องทางระบบอีเล็กทรอนิกส์ รูปแบบ และหลักเกณฑ์เหมือนเช่นกรณีการออกใบกำกับภาษีจากการขายสินค้าตามร้านค้าทั่วไป โดยให้ ผู้ขายหรือผู้ประกอบการพาณิชย์อีเล็กทรอนิกส์ออกให้ทันทีที่ได้รับชำระราคาสินค้าเรียบร้อยแล้ว ทั้งนี้เพื่อเป็นหลักฐานการตกลงซื้อขาย หรือการชำระเงิน ป้องกันในกรณีที่หากมีปัญหาเกิดขึ้นใน ภายหลัง และเป็นการอำนวยความสะดวกให้กับทั้งฝ่ายผู้ประกอบการพาณิชย์อีเล็กทรอนิกส์ และ ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้บริโภคอีกด้วย โดยรายละเอียดผู้วิจัยจะได้นำเสนอในบทสรุปและข้อเสนอแนะ ในบทที่ 5 ต่อไป

<sup>26</sup> ข่าวไทยรัฐออนไลน์. สืบค้น 2 กรกฎาคม 2558, จาก <http://www.thairath.co.th/content/498020>

4.4.2 วิเคราะห์ปัญหาเรื่องการออกใบกำกับภาษีจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และเปรียบเทียบกับแนวทางการออกใบกำกับภาษีของสาธารณรัฐฝรั่งเศส

จากการที่ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาในเรื่องการออกใบกำกับภาษีของสาธารณรัฐฝรั่งเศส จะเห็นได้ว่า กฎหมายภายในสาธารณรัฐฝรั่งเศสกำหนดให้สามารถมีการออกใบกำกับภาษีในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ได้ อย่างไรก็ตามจะต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขของบริษัทที่ได้มีการแลกเปลี่ยนข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ได้ (EDI) หรือกรณีที่มีลายมือชื่อดิจิทัลที่มีความทันสมัยและมีความถูกต้อง และใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์จะต้องมีข้อความให้ถูกต้องครบถ้วนตามรูปแบบของใบกำกับภาษีทั่วไปด้วยเช่นกัน ผู้วิจัยมีความคิดเห็นว่า หากประเทศไทยสามารถนำเอารูปแบบ หลักเกณฑ์ และเงื่อนไขต่าง ๆ ของสาธารณรัฐฝรั่งเศสมาปรับใช้กับการออกใบกำกับภาษีในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์จากการขายสินค้าผ่านช่องทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้ ก็จะสามารถใช้ใบกำกับภาษีอิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวใช้เป็นหลักฐานในการซื้อขาย และยังเป็นกรอำนวยความสะดวกให้กับผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในการจัดทำบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มได้อีกด้วย

จากการวิเคราะห์ประเด็นปัญหาต่าง ๆ ทั้งหมดในบทนี้ ผู้วิจัยจะจัดทำบทสรุปและรวมถึงข้อเสนอแนะในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว ซึ่งจะสามารถนำไปเป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มภายในประเทศไทยต่อไป รายละเอียดผู้วิจัยจะได้นำเสนอต่อไปในบทที่ 5



## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ตามที่ผู้วิจัยได้ศึกษาแนวความคิด ทฤษฎี หลักกฎหมาย และวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ทั้งของราชอาณาจักรไทยและของต่างประเทศดังที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 และบทที่ 3 และตามที่ผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ถึงปัญหาในเรื่องบทบัญญัติกฎหมาย และปัญหาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ มาแล้วในบทที่ 4 ผู้วิจัยขอสรุปผลของการศึกษาพร้อมทั้งให้ข้อเสนอแนะ ดังต่อไปนี้

#### 5.1 บทสรุป

ผู้วิจัยขอสรุปหลักการแนวความคิด ทฤษฎี หลักกฎหมาย และวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ตามประมวลรัษฎากรของไทยและตามกฎหมายต่างประเทศ และปัญหาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยแยกเป็นหัวข้อ ดังนี้

5.1.1 หลักการ แนวคิด และหลักกฎหมายในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ตามประมวลรัษฎากร

5.1.1.1 ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มุ่งเก็บจากการบริโภค (Consumption Tax) ผู้ประกอบการที่เป็นผู้ขายสินค้าหรือให้บริการจะถูกกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม คำว่า “ขาย” ตามประมวลรัษฎากร หมายถึง การเปลี่ยนมือสินค้าจากผู้หนึ่งไปยังอีกผู้หนึ่ง ไม่ว่าจะการเปลี่ยนมือของสินค้าจะเป็นไปในลักษณะใดก็ตาม ดังนั้น การขายสินค้าจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จึงถือว่าเป็นการขายตามประมวลรัษฎากร ส่วนคำว่า “ผู้ประกอบการ” หมายถึง บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่ ดังนั้น ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่เข้าขายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็มีหน้าที่จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการและเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ในทางปฏิบัติจะเห็นได้ว่า ยังมีผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จำนวนมากที่ไม่ได้เข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างถูกต้อง ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้ประกอบการจากการค้าขายโดยทั่วไปกับผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งมี

หลักการว่า บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกันควรถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน หรือคนที่มียาขายได้เท่ากัน จ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่เท่ากัน ตามหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอน (Horizontal Equity)

5.1.1.2 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร กำหนดไว้มี 2 อัตราคือ อัตรามาตรฐาน (Standard Rate) และอัตราร้อยละ 0 (Zero Rate) ปัจจุบันคณะรักษาความสงบแห่งชาติ (คสช.) ได้ออกประกาศฉบับที่ 92/2557 เรื่องการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 7 สำหรับการขายสินค้า การให้บริการและการนำเข้าทุกประเภท ให้ลดลงเป็นอัตราร้อยละ 7 ดังนั้นผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่เข้าข่ายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็อยู่ภายใต้บังคับในอัตราภาษีร้อยละ 7 ในทุกกรณี กล่าวคือ ไม่ว่าผู้บริโภคมียารับมากน้อยต่างกันเพียงใดก็ยังต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 เพียงอัตราเดียว หรือผู้บริโภคที่ซื้อสินค้าต่างชนิดกัน ก็ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 เพียงอัตราเดียว ซึ่งหลักดังกล่าว ขัดกับหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) ซึ่งมีหลักว่า บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์ที่แตกต่างกันควรรับภาระภาษีที่แตกต่างกัน หรือคนที่มียาขายได้มากควรจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่แตกต่างจากคนที่มียาขายได้น้อย อย่างไรก็ตาม ประมวลรัษฎากร 81(1) ให้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าบางชนิดที่เป็นสิ่งจำเป็นในการดำรงชีพ ในการประกอบวิชาชีพเกษตรกรรม หรือในเรื่องของสวัสดิการต่าง ๆ และตามประมวลรัษฎากร มาตรา 81/1 กำหนดให้กรณีที่เป็นผู้ประกอบการรายย่อยที่มีรายรับไม่เกิน 1,800,000 บาท ก็ได้รับยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ข้อยกเว้นใน 2 มาตราดังกล่าว จึงสามารถลดความเหลื่อมล้ำในเรื่องอัตราภาษีที่ขัดกับหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งไปได้

ยิ่งไปกว่านั้นหากมีการกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรา อาจก่อให้เกิดความยุ่งยากซับซ้อนและเป็นการเพิ่มภาระในการคำนวณภาษีให้แก่ผู้ประกอบการซึ่งจะขัดกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ทั้งในเรื่องของหลักความเรียบง่าย ซึ่งมีหลักการว่า ภาษีที่ดีจะต้องจัดเก็บได้ง่าย และง่ายต่อการที่ผู้เสียภาษีจะปฏิบัติตามกฎหมายภาษี และขัดกับหลักความแน่นอนในเรื่องความรับผิดชอบในจำนวนภาษี และสุดท้ายขัดกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี เพราะก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีเพิ่มมากขึ้น ดังนั้น เมื่อพิจารณาถึงข้อดีข้อเสีย การกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ให้เป็นอัตราเดียว ผู้วิจัยเห็นว่าเป็นเรื่องที่เหมาะสมแล้ว

5.1.1.3 ผู้ประกอบการจะมีสิทธิหน้าที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มก็ต่อเมื่อผู้ประกอบการนั้นได้ไปจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็น “ผู้ประกอบการจดทะเบียน” รวมถึงผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ด้วย ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ในการยื่นแบบและชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ถ้ามี) นอกจากนั้นผู้ประกอบการจดทะเบียนยังมีหน้าที่ออกใบกำกับภาษีซึ่งถือเป็นเอกสารหลักฐานที่

สำคัญในระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม อย่างไรก็ตามในปัจจุบันมีผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จำนวนมากที่ไม่ทราบขั้นตอนและวิธีการที่จะปฏิบัติตาม หรือ บางส่วนก็ตั้งใจที่จะหนีภาษีเนื่องจากการซื้อขายผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์การตรวจสอบนั้นเป็นไปได้ยาก ดังนั้นเพื่อให้วิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปตามหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีซึ่งมีหลักการว่า ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีควรต้องต่ำที่สุด วิธีการก็คือจะต้องลดความซับซ้อนของกฎหมายภาษีและวิธีปฏิบัติในการบริหาร และจะต้องลดแรงจูงใจในการหลบหลีกและหนีภาษี กล่าวคือจะต้อง มีบทบัญญัติกฎหมายที่ไม่ยุ่งยากซับซ้อน มีวิธีปฏิบัติตามกฎหมายที่เข้าใจง่าย สะดวกและประหยัดค่าใช้จ่าย มีการนำเทคโนโลยีใหม่ ๆ มาใช้ในการตรวจสอบการหนีภาษี เป็นต้น

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีประสิทธิภาพ จะทำให้ระบบการจัดเก็บภาษีไม่มีผลกระทบ หรือมีผลกระทบน้อยที่สุดต่อการตัดสินใจในการเลือกลงทุนของผู้ประกอบการว่าจะเลือกลงทุนเป็นผู้ประกอบการตามร้านค้าทั่วไปหรือผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เป็นไปตามหลัก ความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ ซึ่งมีหลักการว่า ภาษีต้องก่อให้เกิดผลกระทบที่ไม่ตั้งใจให้เกิดแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด (Minimum Unintended Effect) หรือก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจอันนำมาซึ่งผลไม่จูงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด (The Disincentive Effect)

5.1.1.4 วิธีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเริ่มต้นที่ผู้ประกอบการซึ่งไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มต่อกรมสรรพากร การยื่นแบบจัดทำรายงานภาษีซื้อภาษีขาย และรายงานสินค้าและวัตถุดิบก็ให้ยื่นกับกรมสรรพากรภายในวันที่ 15 ของทุกเดือน ซึ่งในปัจจุบันมีผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่ยังไม่เข้ามาอยู่ในระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม กรมสรรพากรจึงจัดให้มีการเข้าร่วมอบรมสัมมนาเพื่อให้ข้อมูล ข่าวสาร และความรู้ความเข้าใจในการจัดเก็บภาษีที่ถูกต้องรวมถึงบทลงโทษ จะเห็นได้ว่าหน่วยงานที่รับผิดชอบเกี่ยวกับภาษีทั้งหมดไม่เฉพาะภาษีมูลค่าเพิ่ม มีเพียงหน่วยงานหลักเพียงหน่วยงานเดียว มีบุคลากรที่จำกัด อาจทำให้การกระจายข้อมูลข่าวสารยังไม่ครอบคลุมทั่วถึง และการติดต่อประสานงานกับเจ้าหน้าที่เป็นไปด้วยความล่าช้าเนื่องจากมีเจ้าหน้าที่ที่ดูแลรับผิดชอบในจำนวนที่ไม่เพียงพอ

5.1.1.5 ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มให้ความสำคัญต่อระบบเอกสารหลักฐานที่ใช้คำนวณภาษีและกำหนดจำนวนเงินที่จะต้องชำระราคาภาษี ซึ่งก็คือใบกำกับภาษี และเมื่อมีการออกใบกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อหรือผู้บริโภคแล้ว ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการก็เกิดขึ้นตามส่วนทันที อย่างไรก็ตามปัญหาที่มักจะเกิดขึ้นก็คือ ผู้ขายหรือผู้ประกอบการพาณิชย์

อิเล็กทรอนิกส์ไม่ได้ออกไปกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อแต่อย่างใด เมื่อการขายสินค้าผ่านช่องทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ กระบวนการแทบทั้งหมดเกิดขึ้นอยู่บนหน้าจอคอมพิวเตอร์ หรือ โน้ตบุ๊ก อีกทั้งโดยส่วนใหญ่ผู้ขายหรือผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ก็มักจะได้รับชำระเงินจากผู้ซื้อก่อนที่จะมีการจัดส่งสินค้าหรือส่งมอบสินค้า ดังนั้นความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีดังกล่าวของผู้ขายหรือผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ก็จะเกิดขึ้นทันทีและผู้ขายหรือผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มีหน้าที่ในการออกไปกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อทันทีด้วยเช่นกัน

5.1.2 หลักการ แนวคิด และหลักกฎหมายในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ตามกฎหมายต่างประเทศ

#### 5.1.2.1 สหภาพยุโรป

สหภาพยุโรป ได้กำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าและการให้บริการผ่านเครือข่ายอิเล็กทรอนิกส์ (Digital Delivery) มีสาระสำคัญ คือ สินค้าดิจิทัลซึ่งส่งผ่านอิเล็กทรอนิกส์ หรือการให้บริการออนไลน์ถือเป็นการให้บริการ และประเทศที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับบริการผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์คือ ประเทศที่มีการให้บริการ อันเป็นการยึดหลักการจัดเก็บภาษีปลายทาง นอกจากนี้ยังกำหนดให้ผู้ประกอบการนอกสหภาพยุโรปที่ทำการขายผ่านช่องทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์แก่ผู้บริโภค(ที่ไม่ได้จดทะเบียน)และอยู่ในประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรป ต้องจดทะเบียนต่อประเทศสมาชิกของสหภาพยุโรปประเทศสมาชิกใดก็ได้ และจะต้องจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกับผู้บริโภคที่มีการใช้บริการ โดยสามารถยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Means) ต่อประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรปที่ตนจดทะเบียนได้

#### 5.1.2.2 สหราชอาณาจักร

ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นอกสหภาพยุโรปที่ได้ให้บริการผ่านช่องทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับผู้บริโภคซึ่งอยู่ในสหราชอาณาจักร และมีรายรับเกินกว่า £82,000 (82,000 ปอนด์) ต่อช่วงระยะเวลา 12 เดือน จะต้องแจ้งและยื่นคำขอจดทะเบียนภายใน 30 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่ถึงเกณฑ์ ผู้ประกอบการที่มีความประสงค์จะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในสหราชอาณาจักรสามารถจดทะเบียนได้ที่ UK Micro-Business เพื่อให้ได้รับ VAT Mini one Stop Shop (VAT MOSS) ซึ่งใช้สำหรับการประกอบกิจการดังกล่าวภายในสหราชอาณาจักร หรือสอบถามข้อมูลเพิ่มเติมไปยังหน่วยงานย่อยภายใน HM Revenue & Customs และต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราเท่าไรขึ้นอยู่กับสินค้าและบริการนั้น ๆ โดยแบ่งออกเป็น อัตราปกติ (Standard Rate) คือ ร้อยละ 17.5 อัตราลด (Reduce Rate) คือ ร้อยละ 5 และอัตราศูนย์ (Zero Rate)

คือ ร้อยละ 0 นอกจากนั้นผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ออกใบกำกับภาษี และจะต้องเก็บทั้งในกรณีที่ซื้อและในกรณีที่ขายเพื่อใช้เป็นหลักฐานในการแสดงบัญชีและขอคืนภาษี

### 5.1.2.3 สาธารณรัฐฝรั่งเศส

ผู้ให้บริการผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ในลักษณะแพร่ภาพออกอากาศ หรือบริการโทรคมนาคมแก่ผู้บริโภคที่อยู่ในสาธารณรัฐฝรั่งเศสจะต้องอยู่ภายใต้โครงการ MOSS กล่าวคือ ถ้ามีรายรับเกินกว่า €100,000 (100,000 ยูโร) ต่อปี จากการให้บริการผ่านช่องทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ก็ต้องยื่นจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภายในสาธารณรัฐฝรั่งเศส สามารถยื่นจดทะเบียนได้ที่ Service des Impôts des Entreprises และจะได้รับหมายเลขทะเบียนซึ่งมีผลบังคับใช้ได้ครอบคลุมทั้ง 28 ประเทศสมาชิกแห่งสหภาพยุโรป หลังจากจดทะเบียนได้รับเลขทะเบียนเรียบร้อยแล้ว ก็สามารถทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจการค้าภายในสาธารณรัฐฝรั่งเศสได้ และต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราเท่าไรขึ้นอยู่กับสินค้าและบริการนั้น ๆ โดยแบ่งออกเป็นอัตรามาตรฐาน

(Standard Rate) คือ ร้อยละ 20 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรากลาง คือ ร้อยละ 7 อัตราต่ำ (Reduce Rate) คือ ร้อยละ 5.5 อัตราค่ามาก (Special Rate) คือ ร้อยละ 2.1 และจะต้องทำรายงานทางที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มโดยยื่นแบบ CA 3 จัดทำบัญชี ใบส่งของหรือใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการทุกครั้งโดยต้องทำสำเนาเก็บไว้ด้วย อย่างไรก็ตาม ใบกำกับภาษีสามารถออกในรูปแบบอิเล็กทรอนิกส์ได้ แต่จะต้องมีข้อความให้ถูกต้องครบถ้วนตามรูปแบบของใบกำกับภาษีทั่ว ๆ ไป

จากที่ผู้วิจัยได้กล่าวไปทั้งหมด สรุปได้ว่า ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ที่เข้าข่ายจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มีหน้าที่ในการจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนและมีหน้าที่ในการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ แต่ในปัจจุบันยังมีผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อีกเป็นจำนวนมากไม่ได้เข้าสู่ระบบการจัดเก็บภาษี สาเหตุหลัก ๆ สำคัญมีอยู่ 2 ประการ คือ ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ยังไม่มีความรู้ความเข้าใจถึงหน้าที่ของตน ไม่ทราบแนวทางและวิธีปฏิบัติที่เป็นไปอย่างถูกต้องตามกฎหมาย และรวมถึงหน่วยงานที่รับผิดชอบซึ่งได้แก่กรมสรรพากรยังไม่สามารถให้ข้อมูลได้อย่างครอบคลุมทั่วถึง รวมถึงปัญหาการตรวจสอบการหลบหลีกและหนีภาษียังไม่มีวิธีการที่เป็นระบบ ซึ่งผู้วิจัยจะได้เสนอแนะแนวทางในการกำหนดหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ไว้อยู่ในหัวข้อถัดไป

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

เมื่อได้ศึกษาวิเคราะห์ปัญหาในเรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์แล้ว พบว่า การจัดเก็บภาษีดังกล่าวยังไม่มีความชัดเจนตามที่กำหนดไว้โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ทั้งวิธีการในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และหน่วยงานในการให้การดูแลรับผิดชอบยังไม่สามารถให้ข้อมูลได้อย่างครอบคลุมทั่วถึง ด้วยข้อสรุปดังกล่าว ผู้วิจัยจึงขอเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงเรื่องการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ดังนี้

5.2.1 บทบัญญัติกฎหมายและวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ยังคงใช้บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร แต่ประมวลรัษฎากรไม่ได้มีการบัญญัติถึงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไว้โดยเฉพาะ ซึ่งผู้วิจัยมีความคิดเห็นว่าเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไม่เข้าใจหรือเกิดความสับสนว่ากิจการของตนนั้นเข้าข่ายที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยหรือไม่อย่างไร ผู้วิจัยจึงเห็นว่าควรมีการแก้ไขบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรในเรื่องของคำนิยาม ในมาตรา 77/1(5) คำว่า “ผู้ประกอบการ” โดยให้คำนิยามเพิ่มเติมว่า หมายรวมถึงผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ และในมาตรา 77/1(8) คำว่า “ขาย” โดยให้คำนิยามเพิ่มเติมว่า หมายรวมถึงการขายสินค้าหรือให้บริการผ่านช่องทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เป็นต้น เมื่อบทบัญญัติของกฎหมายมีความชัดเจน ไม่ต้องเกิดการตีความกฎหมาย ก็จะทำให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์รู้และเข้าใจหน้าที่ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มชัดเจนไม่เป็นธรรมระหว่างผู้ประกอบการทั่ว ๆ ไปกับผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ซึ่งเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ในเรื่องความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

5.2.2 บทบัญญัติกฎหมายตามประมวลรัษฎากรไม่ได้มีการบัญญัติถึงวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไว้โดยเฉพาะ ขั้นตอนและวิธีการที่จะต้องปฏิบัติ จึงต้องเป็นไปตามประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตามปัจจุบันยังมีผู้ประกอบการจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อยู่เป็นจำนวนมากที่ไม่ได้เข้าสู่ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างถูกต้อง และบางรายคงใจที่จะหนีภาษีเนื่องจากเห็นว่า การซื้อขายผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์นั้น การตรวจสอบในเรื่องเอกสารหลักฐานต่าง ๆ เป็นไปได้ยาก แต่เมื่อโลกเรามีเทคโนโลยีต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นมากมาย จึงควรนำเทคโนโลยีเหล่านั้นมาปรับใช้กับระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้เกิดประโยชน์สูงสุด ผู้วิจัยเห็นว่าควรมีการเพิ่มเติมบทบัญญัติของกฎหมายในเรื่องวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยผู้วิจัยขอแบ่งออกเป็น 2 เรื่องดังนี้

5.2.2.1 บทบัญญัติในเรื่องการจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ โดยผู้วิจัยเห็นว่าควรมีการเพิ่มเติม (3) โดยบัญญัติเป็น มาตรา 85/1 (3) สำหรับผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ให้ยื่นคำขอจดทะเบียนภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด และภายหลังจากที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้ว จะได้รับเลขทะเบียนในลักษณะที่เป็นของผู้ประกอบการจดทะเบียนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นการเฉพาะ และทุกครั้งที่มีการซื้อขายผ่านทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์จะต้องใช้เลขทะเบียนพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ดังกล่าวอ้างอิงโดยระบุไว้ในใบกำกับภาษีทุกครั้งที่มีการซื้อขาย เพื่อใช้เป็นหลักฐานในการตรวจสอบการซื้อขาย และการคำนวณภาษีได้

5.2.2.2 บทบัญญัติในเรื่องการออกใบกำกับภาษีผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ โดยผู้วิจัยเห็นว่าควรมีการเพิ่มเติม บทบัญญัติมาตรา 86 โดยเพิ่มเติมข้อความว่า ให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์สามารถออกใบกำกับภาษีอย่างเต็มรูปแบบ โดยออกให้ผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ ภายหลังจากที่ได้รับชำระราคาสินค้าจากผู้ซื้อหรือผู้บริโภคแล้ว รูปแบบและหลักเกณฑ์เหมือนเช่นกรณีการออกใบกำกับภาษีจากการขายสินค้าตามร้านค้าทั่วไป และผู้บริโภคสามารถนำไปกำกับภาษีอย่างเต็มรูปแบบที่ออกผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์เป็นหลักฐานในการคำนวณภาษีของตนได้ เช่นเดียวกับใบกำกับภาษีทั่วไป

แม้ว่าการแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายอาจจะก่อให้เกิดความยุ่งยากและต้องใช้เวลาอันยาวนานในการแก้ไข แต่เนื่องจากประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทได้วางหลักเกณฑ์และแนวทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไว้อยู่แล้ว จึงไม่มีความจำเป็นที่จะต้องออกเป็นกฎกระทรวงแต่อย่างใด เพียงแต่ให้ออกเป็นพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมข้อความในเรื่องคำนิยาม และวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เข้าไป ก็จะทำให้การดำเนินการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าหน้าที่เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ สามารถตรวจสอบความถูกต้องได้อย่างครบถ้วน ลดแรงงูใจในการหนีภาษี ส่วนในแง่ของผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ซึ่งเป็นผู้เสียภาษีก็ได้รับความสะดวก รวดเร็ว และวิธีการปฏิบัติที่ไม่ยุ่งยากซับซ้อน เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในเรื่องความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี อีกทั้งระบบภาษีที่มีประสิทธิภาพจะไม่ก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอีกด้วย

5.2.3 หน่วยงานหลักที่รับผิดชอบเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มภายในประเทศไทย ได้แก่ กรมสรรพากร อย่างไรก็ตามในปัจจุบันยังมีผู้ประกอบการจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์อยู่เป็นจำนวนมากที่ไม่ได้เข้าสู่ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างถูกต้อง เนื่องจากผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ไม่รู้ถึงวิธีการปฏิบัติที่จะทำให้ถูกต้องตามกฎหมาย ปัญหาการกระจายข้อมูลข่าวสาร

และการติดต่อประสานงานกับหน่วยงานที่รับผิดชอบนั้นยังไม่ครอบคลุมได้ทั่วถึงเพียงพอตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวมาแล้วนั้น ดังนั้น ผู้วิจัยจึงมีความคิดเห็นว่า ควรจะมีการจัดตั้งหน่วยงานที่แยกย่อยออกมาจากกรมสรรพากรโดยกรมสรรพากรอาจจะออกเป็นหนังสือภายในเพื่อจัดตั้งหน่วยงานและกำหนดขอบเขตหน้าที่ต่าง ๆ ที่บังคับใช้ภายในหน่วยงานนั้น ๆ เพื่อให้หน่วยงานดังกล่าวดูแลรับผิดชอบเฉพาะในกรณีของผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เพื่อให้การให้ข้อมูลข่าวสารหรือการติดต่อประสานงานจากผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์เป็นไปอย่างครอบคลุมและทั่วถึง โดยจัดให้มีบุคลากรที่มีความรู้ความสามารถในเรื่องกฎหมายภาษี และขั้นตอนวิธีปฏิบัติในการยื่นแบบต่าง ๆ ผ่านช่องทางอิเล็กทรอนิกส์ จัดให้มีสัมมนาอบรมอยู่เสมอเพื่อทำความเข้าใจถึงบทบาทหน้าที่ของผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม สร้างแรงจูงใจให้ผู้ประกอบการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์มองเห็นถึงประโยชน์ที่จะได้รับในกรณีที่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น ใบกำกับภาษีจะเป็นหลักฐานในการซื้อขายที่ชัดเจนทำให้ทราบถึงต้นทุนและผลประโยชน์ที่ได้รับอย่างแท้จริง หรือในการซื้อขายบางกรณีอาจได้รับเงินคืนภาษีได้ เป็นต้น นอกจากนี้ควรนำเทคโนโลยีที่ทันสมัยมาใช้ในการกระจายข้อมูลข่าวสารและตรวจสอบความถูกต้องภายในหน่วยงานอย่างเป็นระบบ

ดังนั้น เมื่อมีการแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายให้มีความชัดเจน รวมถึงแนววิธีปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีสามารถนำเทคโนโลยีใหม่ ๆ มาช่วยให้เกิดความสะดวกและรวดเร็วขึ้น อีกทั้งมีหน่วยงานที่ให้ความรู้ความเข้าใจ ดูแลและตรวจสอบได้อย่างครอบคลุมทั่วถึง ผู้วิจัยเห็นว่า ข้อเสนอแนะดังกล่าวจะช่วยขจัดปัญหาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ได้ ทำให้ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มภายในประเทศเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ส่งผลให้รัฐได้รับรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย



กรม  
การ  
การ  
การ

บรรณานุกรม

## บรรณานุกรม

### ภาษาไทย

กระทรวงการต่างประเทศ. สืบค้น 28 มิถุนายน 2558, จาก

[http://www.mfa.go.th/main/th/world/7/19896--\(European-Union---EU\).html](http://www.mfa.go.th/main/th/world/7/19896--(European-Union---EU).html)

กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2553). *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2553*. กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์.

กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2557). *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557*. กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์.

กษมา ตันติวรวงศ์. (2556). “ก้าวให้ทันภาระภาษี กับโลกธุรกิจ Online สรรพากรสาส์น,” *กรมสรรพากร*, 60(3).

กัมปนาท บุญรอด. (2555). “ข้อแตกต่าง กิจการอัตรา 0 กับกิจการที่ได้รับยกเว้น,” *สรรพากรสาส์น*, 59 (8).

กิตติ ภัคศิวัฒน์กุล. (2546). *คัมภีร์ระบบสารสนเทศ*. กรุงเทพฯ: เคทีพี คอมพ์แอนด์คอนซัลท์.

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2543). *การคลังว่าด้วยการจัดสรรและกระจาย*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

ข่าวไทยรัฐออนไลน์. สืบค้น 2 กรกฎาคม 2558, จาก <http://www.thairath.co.th/content/498020>

จงรัก ระรวยทรง. (2533). *จากภาษีการค้าสู่ภาษีมูลค่าเพิ่ม*. กรุงเทพฯ: นิติธรรม.

จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. (2555). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์*. กรุงเทพฯ: แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. (2556). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์*. กรุงเทพฯ: แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

เจริญ ธฤติमानนท์. (2533). “ปัญหาเกี่ยวกับภาษีการค้าและภาษีมูลค่าเพิ่ม,” *สรรพากรสาส์น*, *กรมสรรพากร*, 37 (9).

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2555). *คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (ม.ป.ป.). *คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 2 แก้ไขเพิ่มเติม)*. กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.

ณัฐพงศ์ โปษกะบุตร. (2532). *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: ศรีเมืองการพิมพ์.

- คุณลักษณะ ๓.๕๕๕๕. (๒๕๕๐). *หลักกฎหมายภาษีอากร (The Principle of Tax Law)*. กรุงเทพฯ: สถาบัน T.Training Center.
- ทวีศักดิ์ คำคลองตัน. (๒๕๕๗). *การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีผลกระทบของการใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๐ และมาตรา ๘๐/๑* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- ธิดา ชินเวศยวงศ์. (๒๕๔๔). *การจัดเก็บภาษีบริษัทต่างประเทศจากการพาณิชย์ อิเล็กทรอนิกส์: กรณีภาษีเงินได้จากการขายสินค้าที่มีรูปร่าง* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- บุญธรรม ราชรักษ์. (๒๕๕๒). *ทฤษฎีภาษีอากร The Theory of Taxation*. กรุงเทพฯ: ทีทีเอ็น. ประกาศฉบับที่ ๘).
- ประเทศสมาชิกสหภาพยุโรป. สืบค้น ๒๘ มิถุนายน ๒๕๕๘ จาก <https://th.wikipedia.org/wiki/ประมวลรัษฎากร>.
- ปรีดา นาคเนาทิพย์. (๒๕๓๑). *เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร ๑*. กรุงเทพฯ: คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- พจนานุกรม รินทร์ธราศรี. (๒๕๕๑). *การนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้จัดเก็บในประเทศไทย: ศึกษากรณีความเหมาะสมและปัญหาทางกฎหมาย* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- พิชาติ เกษเรือง, เพ็ญสุข สังขสุบรรณ, ถังกมล วงศ์สุกสวัสดิ์, และเสาวคนธ์ มีแสง. (๒๕๔๓). “ภาษีอากรกับการพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์,” *สรรพากรศาสตร์ กรมสรรพากร*, ๔๗(๔).
- เพชรรัตน์ สุนนิมิตรกุลกิจ. (๒๕๔๕). “เปิดตัวกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มเกี่ยวกับพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ ฉบับแรกของโลก,” *สรรพากรศาสตร์ กรมสรรพากร*, ๔๙ (๗).
- ไพจิตร โรจนวิช. (๒๕๓๐). “ภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย,” *สรรพากรศาสตร์, กรมสรรพากร*, ๓๔ (๙).
- รองผู้อำนวยการโครงการปริญญาโททางการเงิน มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. (๒๕๔๓). “พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เครื่องมือการค้าสหประชาชาติใหม่,” *สรรพากรศาสตร์ กรมสรรพากร*, ๔๗(๖).
- รองผู้อำนวยการโครงการปริญญาโททางการเงิน มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. (๒๕๔๓). “พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ เครื่องมือการค้าสหประชาชาติใหม่,” *สรรพากรศาสตร์ กรมสรรพากร*, ๔๗ (๖).
- รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์. (๒๕๒๗). “คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้,” *สรรพากรศาสตร์*, ๓๑ (๕).
- รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์. (๒๕๓๓). “ภาษีมูลค่าเพิ่มคืออะไร,” *สรรพากรศาสตร์ กรมสรรพากร*, ๓๗(๕).

- ลักษณะ วงศ์ศุภสวัสดิ์. (2543). “พาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์กับภาษีอากร,” *สรรพากรศาสตร์ กรมสรรพากร*, 47 (5).
- วิชัย โสสุวรรณจินดา. (2539). *ภาษีมูลค่าเพิ่มฉบับสมบูรณ์*. กรุงเทพฯ: ชรรมนิติ.
- วิทย์ ต้นตยกุล. (2526). *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.
- ศิริวรรณ รัตนสังข์. (2551). *ปัญหาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรกรณีธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล. (2527). *เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.
- ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล. (2528). *เอกสารการสอนชุดวิชา เศรษฐศาสตร์สาธารณะ Public Economic*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. (2538). *คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร: ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: วิญญูชน.
- สมคิด บางโม. (2537). *ภาษีอากรธุรกิจ*. กรุงเทพฯ: นำอักษรการพิมพ์.
- สมคิด บางโม. (2555). *ภาษีอากรธุรกิจ Business Taxation* (พิมพ์ครั้งที่ 17). กรุงเทพฯ: กฎหมายธุรกิจ.
- สมชัย ฤชุพันธุ์. (2532). *ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย*. กรุงเทพฯ: กฎหมายธุรกิจ.
- สมชัย ฤชุพันธุ์. (2538). *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร* (เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง). กรุงเทพฯ: กฎหมายธุรกิจ.
- สมเดช โรจน์คูรีเสถียร. (2546). *กลยุทธ์การจัดทำบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งระบบ VAT VALUE ADDED TAX*. กรุงเทพฯ: ชรรมนิติ เพรส.
- สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์. (2548). “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร,” *ดุลพาท*, 52 (3).
- สราวุธ ปิตยาศักดิ์. (ม.ป.ป.). “กฎหมายภาษีไทยกับธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์,” *วารสารมหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช*.
- สำนักวิชาการแผนภาษี กรมสรรพากรกระทรวงการคลัง. (ม.ป.ป.). *มาตรการขยายเวลาการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม*. สืบค้น 10 เมษายน 2556, จาก <http://www.thaigov.go.th/th>
- สุกัลยา ปรีชา. (2551). *VAT ภาษีมูลค่าเพิ่ม*. กรุงเทพฯ: ทริปเพิ้ล เอ็ดดูเคชั่น.
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2540). *การวางแผนภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งระบบ*. กรุงเทพฯ: Dharmniti.
- หนังสือพิมพ์เดลินิวส์. (ม.ป.ป.). *สรรพากรเรียกผู้ประกอบการลดภาษี อี-คอมเมิร์ซ*. สืบค้น 10 พฤษภาคม 2558 จาก <http://www.dailynews.co.th/economic/275180>

- อภิชัย ทองประสม. (2544). *สัญญาทางพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ E-Commerce Contracts* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- อรพรรณ พันธุ์พัฒนา. (2545). *การพาณิชย์อิเล็กทรอนิกส์ e-commerce* คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. กรุงเทพฯ: นิติธรรม.
- อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป. (2537). “ภาษีคืออะไร,” *วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์*, 22 (1). กรุงเทพฯ: คณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- อรวรรณ พจนานูรัตน์. (2547). *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร Law Of Taxation*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- อวยชัย สุขวงศ์. (2548). *ปัญหาบางประการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการโอนสิทธิ เรียกรื่อง VAT Problems Related to Transfer of Claims* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- David Kosiur แปลโดย นันททวุฒิ พิเศษผล. (2541). *เปิดโลกการค้าอิเล็กทรอนิกส์*. กรุงเทพฯ: โปรวิชั่น.

## ภาษาต่างประเทศ

- Ben J. M. Terra. (2001). *Value Added Tax: the Sixth Directive and the Present Transitional Arrangements – A brief introduction to European VAT*.
- Carls Shoup. (1968). *Sales Tax: France Tax protests and appeals*.
- Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002.
- David Goy and John Walters. (1989). *VAT and Property*. London: Sweet & Maxwell.
- Eleventh Council Directive of 26 March 1980.
- France: VAT Essential. Retrieved July 3, 2015, from <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/vat-gst-essentials/pages/france.aspx#1>
- Francis Lefebvre. (1992). *Legal and Tax Guide*.
- French VAT Compliance and Rates. Retrieved July 3, 2015, from <http://www.vatlive.com/eu-vat-rules/french-vat-compliance-and-rates/>
- French VAT Rate. Retrieved July 3, 2015, from <http://www.vatlive.com/vat-rates/european-vat-rates/eu-vat-rates>

French VAT Registration. Retrieved July 3, 2015, from <http://www.vatlive.com/country-guides/france/french-vat-registration/>

H&M Revenue and Customs. Retrieved June 28, 2015, from [https://en.wikipedia.org/wiki/H&M Revenue and Customs](https://en.wikipedia.org/wiki/H&M_Revenue_and_Customs)

HM Revenue & Customs, Notice 700.

HM Revenue & Customs, Notice 700/1.

Sixth Council Directive.

The Value Added Tax Act 1994.

## ประวัติผู้เขียน

ชื่อ นามสกุล

นางสาววิชุดา นาราทรัพย์

ประวัติการศึกษา

พ.ศ. 2548 นิติศาสตรบัณฑิต

มหาวิทยาลัยกรุงเทพ (เกียรตินิยมอันดับสอง)

พ.ศ. 2552 เนติบัณฑิตไทย สมัยที่ 62

ตำแหน่งและสถานที่ทำงานปัจจุบัน

ทนายความ บริษัท บัตรกรุงไทย จำกัด (มหาชน)