การนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้จัดเก็บในประเทศไทย
: ศึกษากรณีความเหมาะสมและปัญหาทางกฎหมาย

พฤฒวรรธ รินทร์ธราศรี

DPU

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์
พ.ศ. 2551

The Alternative multi principle rates implemention on Thailand Value Added Tax Law : A Case Study of appropriate and legal problem

PUTTAWAT RINTARASRI

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

For the Degree of Master of Laws

Department of Law

Graduate School, Dhurakij Pundit University

2008

DPU

เลขทะเบียน 0199924
วันลงทะเบียน - 6 มิ.ย. 2551
เลขเรียกหนังสือ 343.055 พ434ก [2550]

ใบรับรองวิทยานิพนธ์

บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

ปริญญา นิติศาสตรมหาบัณฑิต

หัวข้อวิทยานิพนธ์ การนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้ในประเทศไทย : ศึกษากรณีความเหมาะสมและปัญหาทางกฎหมาย

เสนอโดย พฤฒวรรธ รินทร์ธราศรี

สาขาวิชา นิติศาสตร์ หมวดวิชากฎหมายมหาชน

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ อาจารย์ ดร.พล ธีรคุปต์

ได้พิจารณาเห็นชอบโดยคณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์แล้ว

.....ประธานกรรมการ

(ศ.ดร.ธีระ ศรีธรรมรักษ์)

.....กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

(อ.ดร.พล ธีรคุปต์)

..... กรรมการ

(ผศ.ธิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย)

..... กรรมการ

(อ.พิภพ วีระพงษ์)

บัณฑิตวิทยาลัยรับรองแล้ว

..... คณบดีบัณฑิตวิทยาลัย

(ผศ.ดร.สมศักดิ์ ดำริชอบ)

วันที่ ๒๐ เดือน กันยายน พ.ศ. ๒๕๕๗

DPU

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ สำเร็จลุล่วงด้วยดีเพราะได้ความกรุณาและความอนุเคราะห์คำแนะนำจาก ดร.พล ธีรคุปต์ ที่ให้ความเมตตารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษา โดยท่านได้สละเวลาอันมีค่ายิ่งช่วยชี้แนะให้ความรู้ คำแนะนำในการทำวิทยานิพนธ์ รวมทั้งตรวจสอบแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆ ทำให้สำเร็จลุล่วงด้วยดี จึงขอกราบขอบพระคุณท่านเป็นอย่างสูงที่ให้ความเมตตากรุณาแก่ผู้ศึกษาตลอดมา

ในโอกาสนี้ ผู้ศึกษาขอกราบขอบพระคุณท่าน ศ. ดร. ธีระ ศรีธรรมรักษ์ ที่รับเป็นประธานกรรมการ ผศ. ชิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย และ อาจารย์พิภพ วีรพงษ์ รับเป็นกรรมการ ซึ่งทุกๆ ท่านต่างได้ให้ความรู้ คำแนะนำ และชี้แนะแนวทางอันเป็นประโยชน์ต่อการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นอย่างมาก

ผู้เขียนขอขอบคุณ นายไพศาล เมฆรารัตน์ นางสาวภัทริน รินทร์ธราศรี และนางสาววิลาสินี อัครวิบูลย์ ที่ช่วยเหลือในการเขียนวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จนสำเร็จลุล่วงไปด้วยดี

หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีคุณค่าและมีประโยชน์ต่อการศึกษา ผู้ศึกษาขอมอบความดีทั้งหมดให้กับบิดา มารดา และครูบาอาจารย์ทุกๆ ท่าน ที่ประสิทธิ์ประสาทวิชาให้ ส่วนความผิดพลาดและข้อบกพร่องอันเกิดจากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้ศึกษาขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

พฤฒวรรธ รินทร์ธราศรี

สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อภาษาไทย..... ฆ

บทคัดย่อภาษาอังกฤษ..... ง

กิตติกรรมประกาศ..... จ

บทที่

1. บทนำ..... 1

1.1 ความสำคัญ..... 1

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา..... 7

1.3 สมมติฐาน..... 8

1.4 ขอบเขตการวิจัย..... 8

1.5 วิธีการดำเนินการวิจัย..... 9

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ..... 9

2. แนวความคิด ที่มาและหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม..... 10

2.1 ความเป็นมาและหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีขาย..... 10

2.1.1 ความสัมพันธ์ของภาษีอากรกับการพัฒนาประเทศ..... 10

2.1.2 หลักเกณฑ์ในการกำหนดระบบภาษีขายของรัฐ..... 11

2.1.2.1 หลักเกณฑ์ในด้านสังคม..... 12

2.1.2.2 หลักเกณฑ์ในด้านความเป็นธรรม..... 13

2.1.2.3 หลักเกณฑ์ในด้านเศรษฐกิจ..... 14

2.1.2.4 หลักเกณฑ์ในด้านกฎหมาย..... 15

2.2 วิวัฒนาการ แนวคิดและลักษณะทางทฤษฎีของภาษีขายในประเทศไทย..... 15

2.2.1 ประวัติศาสตร์การเก็บภาษีขายในประเทศไทย..... 15

2.2.2 ลักษณะทางทฤษฎีของภาษีการขายที่เคยจัดเก็บในประเทศไทย..... 16

2.2.2.1 ลักษณะทางทฤษฎีของภาษีการค้าและภาษีการค้าในประเทศไทย.... 17

2.2.2.2 ลักษณะทางทฤษฎีของภาษีมูลค่าเพิ่ม..... 23

2.2.2.3 ลักษณะทางทฤษฎีของภาษีสรรพสามิตและภาษีสรรพสามิตใน ประเทศไทย..... 27

สารบัญ(ต่อ)

2.3 แนวความคิดและเหตุผลในการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทย..... 32

2.3.1 แนวความคิดในการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทย..... 32

2.3.2 เหตุผลในการกำหนดให้ภาษีมูลค่าเพิ่มมีอัตราเดียว..... 37

3. หลักกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยเปรียบเทียบกับต่างประเทศ..... 45

3.1 กฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย..... 45

3.1.1 กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย..... 46

3.1.2 ขั้นตอนในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม..... 46

3.1.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม..... 47

3.1.4 การคำนวณมูลค่าของฐานภาษี..... 49

3.1.5 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม..... 50

3.1.6 การชำระภาษีและคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม..... 54

3.2 ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวในต่างประเทศ..... 55

3.2.1 ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศนิวซีแลนด์..... 55

3.2.1.1 ขั้นตอนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและฐานภาษี..... 56

3.2.1.2 ขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม..... 56

3.2.1.3 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม..... 56

3.2.1.4 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม..... 57

3.2.2 ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศญี่ปุ่น..... 58

3.2.2.1 ขั้นตอนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและฐานภาษี..... 58

3.2.2.2 ขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม..... 58

3.2.2.3 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม..... 59

3.2.2.4 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม..... 59

3.2.2.5 ความแตกต่างระหว่างภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศญี่ปุ่นกับประเทศไทย 60

3.3 ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราในประเทศอื่นๆ..... 61

3.3.1 ภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศอังกฤษ..... 62

3.3.1.1 วิวัฒนาการ แนวคิด ของภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอังกฤษ..... 62

3.3.1.2 ลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอังกฤษ..... 65

สารบัญ(ต่อ)

3.3.2 ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศฝรั่งเศส..... 72

3.3.2.1 วิวัฒนาการ แนวคิดในการนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้จัดเก็บ 73

3.3.2.2 ลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของประเทศฝรั่งเศส..... 75

4. แนวทางการนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้ในประเทศไทย..... 80

4.1 การวิเคราะห์ลักษณะของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย..... 81

4.1.1 ลักษณะของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยที่มีอัตราเดียว..... 82

4.1.2 การวิเคราะห์เกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างภาษีมูลค่าเพิ่มกับภาษีสรรพสามิต 83

4.2 ปัญหาทางกฎหมายอันเกิดจากอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม..... 85

4.2.1 ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับโครงสร้างของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม..... 86

4.2.2 ปัญหาความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียว..... 88

4.2.3 ปัญหาทางกฎหมายอันเกิดจากการกำหนดอัตราของฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม.. 90

4.2.4 ปัญหาทางปฏิบัติอันเกิดจากการกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มมีหลายอัตรา 92

4.3 ปัญหาที่เกิดจากการนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้ในประเทศไทย..... 95

4.2.1 แนวทางที่ 1..... 95

4.2.2 แนวทางที่ 2..... 97

5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ..... 100

5.1 บทสรุป..... 100

5.2 ข้อเสนอแนะ..... 106

บรรณานุกรม..... 109

ประวัติผู้เขียน..... 116

หัวข้อวิทยานิพนธ์ การนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้ในประเทศไทย : ศึกษากรณีความเหมาะสมและปัญหาทางกฎหมาย
ชื่อนักศึกษา พฤฒวรรธ รินทร์ธราศรี
อาจารย์ที่ปรึกษา ดร. พล ธีรคุปต์
สาขาวิชา นิติศาสตร์
ปีการศึกษา 2550

บทคัดย่อ

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีจากการบริโภคสินค้าและการให้บริการในอัตราเดียวคงที่ เนื่องจากการบริโภคสินค้าของประชาชนในประเทศมีความต้องการที่แตกต่างกันขึ้นอยู่กับปัจจัยและรายได้ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียวย่อมก่อให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันในสังคม

วิทยานิพนธ์นี้มีวัตถุประสงค์ในการศึกษาถึงวิวัฒนาการ แนวคิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยเปรียบเทียบกับภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของประเทศอังกฤษและประเทศฝรั่งเศสถึงแนวคิดในการริเริ่มจัดเก็บและสภาพปัญหาในการบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรา เพื่อนำมาใช้เป็นแนวทางในการนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาจัดเก็บในประเทศไทยต่อไป

จากการศึกษาว่าหากมีการนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้จัดเก็บในประเทศไทย ในระยะแรกย่อมเกิดปัญหา ดังนั้น จึงได้ทำการศึกษาวิเคราะห์เกี่ยวกับ ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ปัญหาในการบังคับใช้กฎหมาย และปัญหาในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของกรมสรรพากรและผู้เกี่ยวข้อง

การที่จะกำหนดให้ภาษีมูลค่าเพิ่มมีหลายอัตรา ย่อมทำให้รัฐสามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการกระจายภาระภาษีจากการบริโภคสินค้าและบริการของประชาชน เนื่องจากมีลักษณะการบริโภคที่แตกต่างกันโดยขึ้นอยู่กับความจำเป็นและรายได้ ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการบริหารจัดเก็บภาษีของรัฐ

Thesis Title	The Alternative multi principle rates implemention on Thailand Value Added Tax Law : A Case Study of appropriate and legal problem
Author	Puttawat Rintarasri
Thesis Advisor	Dr. Paul Thirakhupt
Department	Law
Academic Year	2007

ABSTRACT

Value added tax in Thailand. The law provide by collected from consumption of productions and services which are regularly single rate. Because of Thailand the factors and income cause differential on demand of productions and services. In past time, The implementation of single rate of value added tax law in Thailand made many problems, For example a discrimination and inequality.

This thesis aims study concerning the development and concept of value added tax law in Thailand by compared with the multi principle rate value added tax law of England and France included the original of collection concept and enforcement problems of value added tax law. For the result of comparative studied could be main guidance for multi principle rate value added tax law in future of Thailand.

The study indicated that the implementation of multi principle value added tax in Thailand earlier obstacle from many reason. For resolving these problems, this thesis seek the way for analyze concerned principle of fairness, law enforcement and others problems on practice of Revenue Department in the collection performance value added tax law.

The interest of multi principle rate value added tax law. The government will be received benefit on burden of value added tax distribution to the public. Because the society differential capacity on consumption of productions and services. Finally, the multi principle rate value added tax law will be established on fairness and the others principle government tax administrative.

บทที่ 1
บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

ปัจจุบันประเทศไทยประสบปัญหาเศรษฐกิจถดถอย ปัญหาความชะงักงันทางเศรษฐกิจ ภาวะเงินเฟ้อ การว่างงาน การขาดดุลทางการค้าและการเงินกับต่างประเทศเป็นผลเกี่ยวเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงของราคาน้ำมันในตลาดโลก ทำให้เกิดปัญหาในทางการเงินของประเทศไทยและความไม่มั่นคงทางเศรษฐกิจ ก่อให้เกิดหนี้สาธารณะ ปัญหาเหล่านี้เกิดขึ้นเพราะประเทศไทยมีเศรษฐกิจแบบเปิด คือ มีการติดต่อค้าขายกับต่างประเทศในอัตราสูง เมื่อเกิดปัญหาเศรษฐกิจโลกที่ขาดความมั่นคงก็ย่อมมีผลต่อประเทศไทยตามไปด้วย เนื่องจากประเทศไทยก็ได้เป็นภาคีกับกลุ่มความสัมพันธ์ทางการค้าหลายกลุ่ม เช่น องค์การการค้าโลก กลุ่มการค้าเหล่านี้มุ่งหมายให้มีการแข่งขันทางการค้าระหว่างประเทศกันอย่างเสรี คือ พยายามที่จะให้ประเทศภาคีสมาชิกลดอัตราภาษีศุลกากร หรือภาษีอย่างอื่นที่เป็นการกีดกันทางการค้า ซึ่งเป็นปัญหาที่ล้วนทำให้ประเทศไทยไม่สามารถเก็บภาษีอากรได้มากนักและเงินรายได้ของรัฐส่วนใหญ่ยังไม่สามารถที่จะนำไปใช้ในการทำโครงการต่างๆ ได้เต็มที่

ปัญหาที่เห็นได้ชัดเมื่อเกิดปัญหาทางเศรษฐกิจ[1]

1) ปัญหาในทางทรัพยากรมนุษย์ เมื่อเกิดปัญหาทางเศรษฐกิจผลกระทบโดยตรงย่อมเกิดต่อประชาชนของประเทศ ไม่ว่าจะเป็นปัญหาอัตราการว่างงานที่เพิ่มสูงขึ้นหรือปัญหาอาชญากรรมที่จะเพิ่มสูงขึ้นตามมา

2) ปัญหาในเรื่องความเชื่อมั่นของประชาชน เป็นสิ่งที่เกี่ยวเนื่องโดยตรงกับภาวะเศรษฐกิจ ที่ถดถอยเนื่องจากประชาชนจะไม่ใช้จ่ายโดยไม่จำเป็นและเก็บออมเงินเอาไว้มากกว่า ทำให้ขาดการใช้จ่ายที่จะกระตุ้นเศรษฐกิจให้ดีขึ้นและส่งผลกระทบโดยตรงกับผู้ประกอบการผลิตสินค้า

ปัจจัยทั้งหลายที่กล่าวมาข้างต้นล้วนทำให้การเก็บภาษีอากรทำได้ยากขึ้นและได้จำนวนเงินลดลง จึงเห็นได้ว่าระบบภาษีอากรมีความสัมพันธ์อย่างแยกกันไม่ได้กับการกำหนดนโยบายเพื่อบริหารการเงินของประเทศ แต่เมื่อรัฐมีความต้องการนำเงินเพื่อพัฒนาประเทศ ดังนั้น การกำหนดนโยบายทางภาษีหรือบริหารภาษีของรัฐไม่ว่าจะเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่รัฐก็ต้องจัดเก็บภาษีอากรเพื่อนำเงินมาใช้จ่ายในการดำเนินการของทางภาครัฐที่เรียกว่า รายจ่ายสาธารณะ ส่วน

---

[1] ปรีดี บุญยัง. (2533). **ภาษีมูลค่าเพิ่มกับความมั่นคงทางเศรษฐกิจ**. หน้า 1-5.

คำว่า "ภาษี"[2] (TAX) ถือเป็นวิธีการสำคัญของรัฐอย่างหนึ่งในการหารายได้มาบริหารประเทศ การจัดเก็บภาษีอากรจึงมีความจำเป็นและมีประโยชน์อย่างมากเนื่องจากเป็นรายได้หลักของรัฐบาล อีกทั้งยังใช้เป็นเครื่องมือดูแลภารกิจของรัฐในเรื่องของการดูแลความมั่นคงในด้าน เศรษฐกิจ สังคม สาธารณสุข การศึกษา เกษตรกรรม อุตสาหกรรม ให้ประเทศมีความเจริญก้าวหน้า โดยมีนโยบายทางภาษีซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งในนโยบายการคลังที่รัฐบาลสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการจะทำให้บรรลุผลในการจัดการทรัพยากรของสังคมให้เกิดประโยชน์ได้มากที่สุด

องค์ประกอบที่สำคัญของภาษีอากร คือ นโยบายภาษีอากรและการบริหารภาษีอากร ซึ่งองค์ประกอบดังกล่าวมีความสำคัญกันอย่างแยกไม่ได้ การกำหนดนโยบายขึ้นอยู่กับความสามารถในการบริหารภาษีอากรว่าจะทำได้อย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ ถ้าหากการบริหารภาษีอากรทำได้อย่างมีประสิทธิภาพแล้ว นโยบายภาษีอากรก็จะดีขึ้นตามไปด้วยอันจะเป็นการส่งเสริมให้ระบบภาษีอากรโดยรวมในประเทศดีขึ้นด้วย

นโยบายภาษีอากรเป็นส่วนหนึ่งของนโยบายการคลังของรัฐบาลเพื่อให้บรรลุผลและเป็นไปตามเป้าหมายที่วางไว้ เช่น รัฐอาจใช้นโยบายเก็บภาษีสินค้าฟุ่มเฟือยในอัตราสูงเพื่อลดการบริโภคของประชาชน และในทางตรงกันข้ามอาจลดอัตราภาษีหรือยกเว้นภาษีสำหรับสิ่งที่จำเป็นในการครองชีพหรือเพื่อกระจายรายได้และทรัพย์สินที่เป็นธรรม เช่น อัตราภาษีแบบก้าวหน้าที่ให้ผู้ที่มีรายได้มากเสียภาษีอากรมากกว่าผู้มีรายได้น้อย ดังนั้น จะเห็นได้ว่านโยบายทางภาษีมีความสำคัญมากในการกำหนดทิศทางเศรษฐกิจของประเทศ

ประเทศไทยในปัจจุบันมีการจัดเก็บภาษีอากรแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ ภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม[3] หรือกล่าวโดยรวม คือ ภาษีเงินได้และภาษีจากการบริโภค ภาษีเงินได้ประกอบด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ส่วนภาษีจากฐานการบริโภค เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นต้น ซึ่งหลักการของภาษีอากรที่ดีในเรื่องความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีนั้น ภาษีทางตรงจะต้องจัดเก็บได้มากกว่าการจัดเก็บภาษีทางอ้อม[4] เนื่องจากภาษีอากรควรมาจากเงินได้หรือรายได้ที่แท้จริงของประชาชนหรือของนิติบุคคล จึงจะสามารถสะท้อนความเป็นธรรมในการ

---

[2] ลักษณะของภาษีต้องมีความสอดคล้องกัน 3 ประการ คือ 1. มีลักษณะบังคับ (Caractere Force) 2. ลักษณะการเป็นรายได้ที่ไม่เป็นผลประโยชน์โดยตรง (Caractere Non-Contrepartie) 3. มีลักษณะถาวร (Caractere Definitif).

[3] กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2546). **ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.** หน้า 4.

[4] โดยหลักการในทางทฤษฎีของภาษีทางอ้อมแล้ว ถือว่าเป็นภาษีที่ไม่เป็นธรรม เพราะว่าการเก็บภาษีไม่ได้พิจารณาจากฐานะและรายได้ของบุคคลผู้เสียภาษี แต่เก็บภาษีจากราคาซื้อขาย แต่ทว่าหากมองในด้านการจัดเก็บแล้วถือว่าทุกคนเสมอภาคกัน.

จัดเก็บได้ สำหรับในประเทศที่พัฒนาแล้วอัตราการจัดเก็บภาษีจะเป็นไปตามหลักการดังกล่าว ส่วนในประเทศไทยหรือประเทศกำลังพัฒนา โดยมากแล้วจำนวนภาษีจากการจัดเก็บจะมาจากภาษีทางอ้อมมากกว่าภาษีทางตรง[5] เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเงินได้รัฐให้ความสำคัญไปในลักษณะเพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจเสียมากกว่า เช่น กรณีรายการหักค่าลดหย่อนต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นการหักลดหย่อนเงินเบี้ยประกันชีวิตเพื่อสนับสนุนธุรกิจประกันชีวิต การหักค่าใช่จ่ายจากดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อซื้อที่อยู่อาศัย ซึ่งออกมาเพื่อกระตุ้นการขายอสังหาริมทรัพย์[6] หรือการยกเว้นเงินได้จากเงินได้สุทธิ[7] ฯลฯ ซึ่งปัจจุบันภาษีเงินได้จึงไม่ใช่รายได้หลักของรัฐบาลอีกต่อไป แต่รายได้หลักของรัฐเป็นภาษีทางอ้อมหรือภาษีเพื่อการบริโภค

ภาษีจากการบริโภคหรือภาษีที่เก็บจากการบริโภค ถือว่าเป็นการเก็บภาษีอากรจากการที่ประชาชนที่นำทรัพยากรต่างๆ ของสังคมไปใช้ในการส่วนตัว ดังนั้น ผู้ที่นำทรัพยากรของสังคมไปใช้ในทางส่วนตัวมาก บุคคลนั้นต้องเสียภาษีอากรมาก ส่วนผู้ที่ใช้จ่ายเพื่อการบริโภคน้อยก็ควรเสียภาษีอากรน้อย การเก็บภาษีจากการบริโภคนั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการส่งเสริมการทำงานและเป็นการออมทรัพย์ของประชาชน (ผู้ใดบริโภคน้อย หรือบริโภคแต่สินค้าจำเป็นก็ควรต้องเสียภาษีน้อยตามการบริโภค) และเป็นการลงโทษผู้ที่บริโภคมาก การจัดเก็บภาษีทางอ้อมในรูปแบบภาษีดังกล่าวจะเป็นประโยชน์ต่อการส่งเสริมการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศ สำหรับประเทศที่มีการบริโภคมากแต่มีการสะสมทรัพยากรในประเทศต่ำ การจัดเก็บภาษีจากการบริโภคจะก่อให้เกิดความเป็นกลาง (Neutral) หรือความยุติธรรมระหว่างการบริโภคปัจจุบันกับการบริโภคในอนาคต กล่าวคือ ภาษีดังกล่าวจะเก็บจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคเท่านั้น ไม่ว่าจะเป็นการบริโภคในวันนี้หรือการบริโภคในอนาคตก็ตาม จึงทำให้ประชาชนทุกคนที่ใช้หรือทำการบริโภคสินค้าหรือใช้บริการต้องร่วมกันรับผิดชอบเสียภาษีอากรตามความมากน้อยในการบริโภคสินค้าและบริการนั้นๆ นอกจากนี้ภาษีจากการบริโภคก็ยังใช้ในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจได้ดีอีกด้วย[8] เช่น เมื่อเกิดภาวะเงินเฟ้อ รัฐบาลอาจขึ้นภาษีทางอ้อมสำหรับภาษีจากการขายสินค้าและให้บริการให้สูงขึ้น เพื่อประชาชนจะลดการบริโภคลงปัญหาเงินเฟ้อก็อาจจะคลี่คลายได้ รวมทั้งอาจใช้ในการรักษาดุลการค้า โดยการใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราศูนย์เพื่อให้สินค้าที่ส่งออกขายสามารถไปแข่งขันในต่างประเทศได้เพราะการลดต้นทุนการผลิตสินค้าลงทำให้สินค้าสามารถแข่งขันในทางการค้ากับ

---

[5] ประมาณการรายรับจากยอดภาษีอากรแยกเป็นภาษีทางตรง 284,400 ล้านบาท ภาษีทางอ้อม 572,000 ล้านบาท. (อ้างถึงใน กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2546). **ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร**. หน้า 7).

[6] กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ข้อ 53.

[7] ปัจจุบันลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินได้สุทธิ 100,000 บาท.

[8] สมคิด บางโม. (2544). **ภาษีอากรธุรกิจ**. หน้า 31.

นานาประเทศได้ดียิ่งขึ้น และที่สำคัญนอกจากภาษีจากฐานการบริโภคจะทำเงินภาษีเข้าคลังเพื่อใช้ในการพัฒนาประเทศเป็นจำนวนมากแล้ว การจัดเก็บภาษีทางอ้อมในลักษณะนี้ยังทำให้การหลบเลี่ยงภาษีของผู้ประกอบการกระทำได้ยากขึ้น กรณีนี้แตกต่างจากการทำการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ทำการหลบเลี่ยงได้ง่ายกว่า ยกตัวอย่างเช่น ประชากรของประเทศไทยประมาณ 62 ล้านคน แต่มีผู้เสียภาษีเงินได้เพียง 6-7 ล้านคนเท่านั้น และการจัดเก็บภาษีเงินได้ยังมีแนวโน้มว่าจะได้เม็ดเงินลดลง ดังนั้นความสำคัญของภาษีอากรจากฐานการบริโภคจึงเพิ่มมากขึ้นตามความต้องการเงินเพื่อใช้ในการพัฒนาประเทศของรัฐบาล

แต่เดิมก่อนปี พ.ศ. 2535 ประเทศไทยใช้ระบบภาษีการค้าในการเก็บภาษีจากฐานการบริโภค ซึ่งมีอัตราภาษีหลายอัตรา ซึ่งในปี 2530 มีถึง 12 อัตรา ตั้งแต่ร้อยละ 0.5 ของรายรับไปจนถึงร้อยละ 50 ของรายรับ[9] ซึ่งสามารถทำรายได้ให้กับรัฐบาลได้ดี แต่มีข้อเสียที่เห็นได้ชัด คือ อัตราที่มากเกินไปทำให้ภาษีอากรขาดความเป็นกลางและเป็นการจูงใจให้มีการบิดเบือนภาษีในการใช้ทรัพยากรทั้งในด้านการผลิตและการบริโภค เพื่อใช้ประโยชน์จากการใช้ภาษีอากรที่ไม่เสมอภาค รวมทั้งเป็นเครื่องจูงใจให้มีการหลบเลี่ยงภาษีอากรในกิจการที่ต้องเสียภาษีในอัตราสูง และยังไม่ส่งเสริมการส่งสินค้าออกไปยังประเทศอื่นด้วย เพราะภาษีการค้าเป็นเรื่องยากในการที่จะขอเงินภาษีคืนให้กับผู้ประกอบการส่งออก การคืนภาษีการค้าแบบเหมารายทอดอาจทำให้ถูกคู่ค้าในต่างประเทศมองว่าเป็นการอุดหนุนสินค้าอุตสาหกรรมได้ ซึ่งการอุดหนุนสินค้าอุตสาหกรรมเป็นเรื่องที่ขัดกับข้อตกลงขององค์การการค้าโลกที่มีวัตถุประสงค์ให้การแข่งขันทางการค้าในโลกมีความเสมอภาคเท่าเทียมกัน[10]

ต่อมาตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2535 ประเทศไทยได้เปลี่ยนมาใช้ภาษีจากฐานการบริโภคเป็นแบบภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) โดยจัดเก็บภาษีจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิต และการจำหน่ายสินค้าหรือบริการชนิดต่างๆ แทนภาษีการค้า ทั้งนี้กระทรวงการคลังในขณะนั้นคาดหวังว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มจะเป็นทางออกที่ดี เหมาะสมกับเศรษฐกิจไทย ข้อสำคัญ คือ ภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ก่อให้เกิดความซ้ำซ้อนของภาษี ทำให้ไม่เป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาอุตสาหกรรมการส่งออก เอื้ออำนวยต่อการลงทุนภายในประเทศมากยิ่งขึ้น แสวงหารายได้ทันกับการขยายตัวทางเศรษฐกิจ และสามารถลดการหลีกเลี่ยงภาษีได้เป็นอย่างดี เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มมีฐานที่กว้างกว่าภาษีการค้า และเป็นระบบที่ผู้เสียภาษีต่างช่วยกันควบคุมตัวเอง เพราะการหลบเลี่ยงภาษีของธุรกิจหนึ่งย่อมมีผลต่อธุรกิจอื่นด้วย ขณะเดียวกันการขจัดความยุ่งยากซ้ำซ้อนยังช่วยจูงใจให้มี

---

[9] ยุทธพล สิงหอำไพ. (2530). **ภาษีมูลค่าเพิ่ม : การปฏิรูปทางภาษีอากร.** หน้า 36-42.

[10] เจริญ ธฤติมานนท์. (2533). **ปัญหาเกี่ยวกับภาษีการค้าและภาษีมูลค่าเพิ่ม.** หน้า 92-94.

การเสียภาษีด้วย จึงมีการกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มไว้อัตราเดียว คือ ร้อยละ 10[11] โดยรวมกับภาษีมูลค่าเพิ่มของราชการบริหารส่วนท้องถิ่นด้วย (แต่ปัจจุบันจัดเก็บร้อยละ 7)[12] ซึ่งอัตราภาษีเมื่อเห็นจากอัตราที่จัดเก็บในปัจจุบันก็เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจในช่วงชะลอตัว เนื่องจากภาวะการณ์ในตลาดโลก การจัดเก็บในอัตราเดียวมีข้อดีและข้อเสียเช่นเดียวกับระบบภาษีการค้าแต่การที่มีอัตราภาษีอัตราเดียวก็อาจทำให้การจัดเก็บภาษีสำหรับรายรับของรัฐลดน้อยลงได้ แต่ถ้าพิจารณาถึงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในระดับเดียวก็เป็นการง่ายในการจัดเก็บและทำความเข้าใจ รวมทั้งสะดวกในการบริหารภาษีเพราะการเก็บภาษีจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคนั้นมีฐานภาษีกว้างและการมีอัตราเดียวก็ทำให้ไม่ยุ่งยากซับซ้อน แต่จะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษี ถ้าพิจารณาโดยใช้รายได้เป็นฐานในการวัดความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละคน ทั้งนี้ เพราะว่าประชาชนทุกคนจะต้องทำการบริโภคไม่มากก็น้อย โดยปกติแล้วคนที่มีรายได้ต่ำหรือมีรายได้ปานกลางจะใช้รายได้ของตนเกือบทั้งหมดในการบริโภค ส่วนผู้มีรายได้สูงมักใช้รายได้ของตนในการบริโภคไม่มาก ดังนั้น เมื่อเปรียบเทียบภาษีที่ต้องเสียเพื่อการบริโภคกับรายได้ของแต่ละคน จะปรากฏว่าผู้ที่มีรายได้ต่ำหรือมีรายได้ปานกลางจะแบกรับภาษีในอัตราส่วนที่สูงกว่าคนที่มีรายได้สูง อย่างไรก็ดีความไม่เป็นธรรมที่เกิดจากการเก็บภาษีเพื่อการบริโภคนั้นอาจแก้ไขได้บ้าง โดยการเก็บภาษีจากสินค้าหรือบริการที่ผู้มีรายได้สูงใช้ในอัตราที่สูง[13] แต่เก็บภาษีจากสินค้าที่จำเป็นต่อการครองชีพในอัตราต่ำหรืองดเว้นไม่เก็บเลย ซึ่งหลายๆ ประเทศในยุโรป และบางประเทศในเอเชีย[14] แม้จะทำการจัดเก็บภาษีในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเหมือนกันกับประเทศไทย แต่อาจจะมีการกำหนดอัตราภาษีสูงกว่าร้อยละ 7 ซึ่งใช้จัดเก็บกันในประเทศไทย ซึ่งบางประเทศอัตราภาษีอาจสูงถึงร้อยละ 20 ในสินค้าทั่วๆ ไป แต่อาจมีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรา ซึ่งอาจมี 2 หรือ 3 อัตราเป็นต้น แต่คงไม่มีอัตราจัดเก็บมากเหมือนภาษีการค้า ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียวอาจเหมาะสมกับประเทศไทยในเวลานี้ เนื่องจากประชาชนยังมีความรับผิดชอบในการเสียภาษีในระดับต่ำ แต่ในอนาคตการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวอาจไม่เหมาะสมกับสภาพสังคมและเศรษฐกิจ เพราะถึงแม้จะไม่ยุ่งยากก็ไม่ได้ส่งเสริมการบริโภคในลักษณะที่ดี เพราะการจัดเก็บภาษีในอัตราเดียวโดยไม่ได้มีการจำแนกประเภทสินค้าจำเป็นในการดำรงชีพ ประเภทสินค้าฟุ่มเฟือยหรือสินค้าที่ต้องควบคุมเพื่อใช้ในการคุ้มครองอุตสาหกรรมเหมือน

---

[11] มาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร.

[12] อัตราดังกล่าวปรับลดชั่วคราวตามมาตรการกระตุ้นเศรษฐกิจและบรรเทาผลกระทบทางสังคม ถึงวันที่ 30 กันยายน 2544 และขยายต่อมาถึงปัจจุบัน.

[13] กรมสรรพากร. (2534). **บทสัมภาษณ์ ศาสตราจารย์เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม.** หน้า 2.

[14] **สุภาวดี กิระพาณิช และ พูนพิลาศ ลีละยูวะ. (2542). ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม 2 อัตราสำหรับประเทศไทย.** หน้า 58-60.

ภาษีการค้า นอกจากนี้ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มยังมีวัตถุประสงค์เพื่อส่งเสริมในกิจการบางอย่าง หรือเป็นสินค้าเพื่อการดำรงชีพ นอกจากนี้เพราะเหตุที่ภาษีมูลค่าเพิ่มมีอัตราเดียว กิจการบางอย่างถึงต้องการจัดเก็บภาษีแต่ไม่สามารถจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราปกติ แต่การไม่มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในระดับต่ำกว่าจึงไม่สามารถนำกิจการเหล่านั้นเข้ามาในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มได้ จึงต้องทำการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกิจการหรือสินค้าเหล่านั้น[15]

ปัจจุบันภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ใช่ภาษีเพียงชนิดเดียวที่เก็บจากฐานการบริโภค แต่ยังมีภาษีสรรพสามิต (Excide Tax) ที่เป็นภาษีทางอ้อมอีกประเภทหนึ่ง ซึ่งภาษีสรรพสามิตจะจัดเก็บจากสินค้าและบริการเฉพาะที่รัฐเห็นว่าควรจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่าสินค้าและบริการทั่วไป โดยมีเหตุผลที่สำคัญในการพิจารณาจัดเก็บ คือ เป็นสินค้าและบริการที่บริโภคแล้วอาจจะก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดี เป็นสินค้าและบริการที่มีลักษณะฟุ่มเฟือยหรือเป็นสินค้าและบริการที่ได้รับประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐ นอกจากนี้ภาษีสรรพสามิตมีส่วนช่วยสนับสนุนและส่งเสริมการพัฒนาอุตสาหกรรมบางประเภท ใช้เป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้ เพราะภาษีสรรพสามิตจัดเก็บจากสินค้าและบริการที่ฟุ่มเฟือย ผู้ที่ใช้สินค้าและบริการมักจะเป็นผู้ที่มีรายได้สูงตามสมควร จึงต้องรับภาระภาษีจากสินค้าและบริการเฉพาะอย่างสูงขึ้นเช่นกัน[16]

ดังนั้น การศึกษาถึงลักษณะการจัดเก็บภาษีในแบบภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราก็เพื่อเปรียบเทียบหรืออาจจะใช้ในการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีอากรจากฐานการบริโภค เพื่อกระจายความรับผิดชอบในการเสียภาษีที่เหมาะสมกับการบริโภคในแต่ละประเภทของสินค้าและบริการ หรือความเท่าเทียมกันในการลดการใช้จ่ายที่ฟุ่มเฟือยสำหรับสินค้าที่ไม่จำเป็นสำหรับการดำรงชีพของประชาชน หรือเพื่อใช้ประโยชน์ทางอ้อมเพื่อกระจายรายได้ของประชาชน หรือเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อความมั่นคงทางเศรษฐกิจของชาติ นอกจากนี้ ยังต้องพิจารณาถึงความเกี่ยวพันกันของภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตในแง่ของฐานภาษีหรือวัตถุประสงค์ เพื่อปรับปรุงโดยลดความซ้ำซ้อนของภาษีที่จัดเก็บลง เพิ่มอัตราภาษีเมื่อต้องการควบคุมสินค้าหรือการบริโภคบางชนิด หรือเพื่อประโยชน์ในการหารายได้ให้กับรัฐเพื่อพัฒนาประเทศต่อไป

ก่อนที่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียวนั้นได้มีการนำกฎหมายภาษีการค้ามาจัดเก็บกับสินค้าและบริการอยู่ก่อนแล้วและได้มีการยกเลิกไปในภายหลัง เนื่องจากว่าภาษีการค้ามีปัญหาที่สำคัญในเรื่องของการตีความกฎหมายว่าสินค้าชนิดใดต้องจัดเก็บภาษีการค้าในอัตราเท่าใด เนื่องจากสินค้าและบริการได้เกิดขึ้นใหม่ทุกวัน ผลิตภัณฑ์ที่เป็นสินค้าได้ปรับรูปแบบของตัวเองให้

---

[15] ประมวลรัษฎากร มาตรา 81.

[16] จิตราคา ธนะโสภณ. (2545). **ภาษีสรรพสามิต : วิเคราะห์แนวคิดและหลักการการจัดเก็บในประเทศไทย.** หน้า 10.

ทันสมัยอยู่เสมอ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีการค้าในรูปแบบของการกำหนดชนิดของสินค้าลงไปว่าเป็นชนิดใดหรือประเภทใดนั้นย่อมทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติได้เพราะตัวสินค้าจะพัฒนารูปแบบของตัวเองอยู่ตลอดเวลา การบัญญัติกฎหมายในลักษณะของอุปนัย (Conduce Individual) จึงไม่ทันต่อสภาพเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนไปตามกฎหมายไม่สามารถนำมาใช้กันได้อย่างเต็มที่

เมื่อได้นำกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับแล้วแม้ว่ากฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มจะแก้ปัญหาในเรื่องของรายละเอียดของสินค้าและบริการและการตีความกฎหมายได้ระดับหนึ่งก็ตาม แต่การที่ภาษีมูลค่าเพิ่มมีเพียงอัตราเดียวย่อมทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำของสังคมได้ เนื่องจากผู้บริโภคทุกระดับชนชั้นที่ใช้สินค้าและบริการไม่ว่าชนิดใดจะต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเท่าเทียมกันถ้วนหน้า ซึ่งถ้าดูผิวเผินอาจจะมองว่าเป็นธรรมแต่จริงๆ แล้ว การที่กฎหมายกำหนดให้ผู้บริโภคสินค้าและบริการต้องรับภาระเท่ากันนั้นจะทำให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันในการบริโภค เนื่องจากความจำเป็นในการบริโภคสินค้าและบริการสินค้านั้นไม่เท่ากันโดยขึ้นอยู่กับฐานะทางสังคม การจัดเก็บภาษีจึงควรคำนึงถึงหลักความเป็นธรรมดังที่ Adam Smith ได้กล่าวเอาไว้ ดังนั้น การบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่มให้มีเพียงอัตราเดียวจะก่อให้เกิดปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายในแง่ที่ว่ารัฐได้เลือกปฏิบัติต่อผู้บริโภคสินค้าและบริการโดยไม่เท่าเทียมกันและเป็นการสร้างภาระให้เกิดขึ้นกับประชาชนเกินสมควรอันเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม โดยสิ่งที่ต่างกันในสาระสำคัญกับปฏิบัติเหมือนกัน สิทธิของผู้บริโภคสินค้าและบริการเป็นสิทธิของปัจเจกชน ดังนั้น ในการกำหนดฐานภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นควรที่จะกำหนดภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในลักษณะของการกระจายความรับผิดในภาระภาษีโดยเท่าเทียมกัน โดยคำนึงถึงหลักการไม่เลือกปฏิบัติต่อผู้บริโภคในสินค้าและบริการที่ต่างกัน ทั้งจะเป็นไปตามหลักนิติรัฐที่ว่าสิ่งที่เท่ากันในสาระสำคัญควรปฏิบัติให้ต่างกัน แต่สิ่งที่เหมือนกันในสาระสำคัญควรปฏิบัติให้เหมือนกัน ดังที่ซิเซโร (CICERO) นักปรัชญาชาวกรีกได้กล่าวเอาไว้

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งประสงค์ที่จะทำการศึกษาวิเคราะห์ให้เห็นถึงสภาพปัญหา ข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบันว่ามีความเป็นธรรมและมีความเหมาะสมเพียงพอสำหรับการกระจายรายได้ของรัฐให้กับประชาชนหรือไม่ และการกำหนดประเภทของสินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและปัญหาที่จะเกิดขึ้นในอนาคตสำหรับการบริหารจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ โดยมีวัตถุประสงค์ของการวิจัยดังนี้

1.2.1 เพื่อศึกษาหลักการและแนวความคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มรวมถึงการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศไทย

1.2.2 เพื่อวิเคราะห์ถึงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งกรมสรรพากรจัดเก็บอยู่ในปัจจุบัน กับการกระจายรายได้ของรัฐ

1.2.3 เพื่อศึกษาปัญหาทางกฎหมายที่จะเกิดขึ้น และหาแนวทางที่จะแก้ไขผลกระทบทางกฎหมายที่จะเกิดขึ้นหากมีการเปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้บังคับแทน เพื่อปรับปรุงกฎหมายเกี่ยวกับการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือยของประชาชนที่เกี่ยวพันกับภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น ภาษีสรรสามิต เป็นต้น

1.3 สมมุติฐานของการวิจัย

ในการวิจัยครั้งนี้มีสมมุติฐานว่า กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้จัดเก็บในปัจจุบัน การมีภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียว อาจไม่เหมาะสมสำหรับประเทศไทยที่ประชาชนส่วนใหญ่มีฐานะทางการเงินและลักษณะการบริโภคในชีวิตประจำวันแตกต่างกัน อีกทั้งยังไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการกระจายภาระภาษีของประชาชน การปรับเปลี่ยนกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการบริโภคเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราจะทำให้เกิดการกระจายความเป็นธรรมในสังคมแก่ผู้มีฐานะและชนิดของการบริโภคแตกต่างกัน แต่การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวอาจส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต และก่อให้เกิดปัญหาทางกฎหมายและปัญหาทางปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของกรมสรรพากร อย่างไรก็ตาม ผลดีที่จะได้รับจากการเปลี่ยนแปลงภาษีมูลค่าเพิ่มให้มีหลายอัตรา คือ การจะส่งผลให้เกิดความเป็นธรรมกับผู้ใช้สินค้าและบริการมากกว่าภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบัน รวมทั้งการจัดเก็บที่สามารถทำรายได้ให้แก่รัฐมากขึ้นอีกด้วย จึงจำเป็นต้องปรับปรุงกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรโดยกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มให้มีหลายอัตรา และหาแนวทางในการป้องกันไม่ให้เกิดปัญหาทางกฎหมายและทางปฏิบัติในการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้ในประเทศไทย

1.4 ขอบเขตของการวิจัย

ในการศึกษาวิจัยในครั้งนี้ กำหนดขอบเขตของการวิจัย มุ่งศึกษาเฉพาะภาษีทางอ้อมที่จัดเก็บอยู่ในปัจจุบัน คือ ภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสรรพสามิต และทำการศึกษาถึงบทบาททางกฎหมายของภาษีทั้งสองประเภทนี้ว่ามีความเหลื่อมล้ำกันหรือไม่ รวมถึงวิเคราะห์ถึงปัญหาทางกฎหมายของภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตที่อาจเกิดขึ้นหากมีการนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้ในประเทศไทย และมาตรการทางภาษีที่เปลี่ยนไปจะมีผลกับการกระจายรายได้และมีความเป็นธรรมกับประชาชนหรือไม่ นอกจากนี้ ในการวิจัยยังมุ่งเน้นถึงการเปรียบเทียบกับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้ในต่างประเทศเพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงอัตราภาษี และระบบการจัดเก็บให้เป็นธรรมมากขึ้น

รวมไปถึงการส่งเสริมในการขยายฐานการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเพิ่มจำนวนภาษีที่จะได้รับว่าจะคุ้มค่าหรือไม่

1.5 วิธีดำเนินการวิจัย

ดำเนินการวิจัยโดยการค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลแบบการวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยการศึกษาค้นคว้าข้อมูลจากตัวบทกฎหมาย คำอธิบาย ตำราทางวิชาการ บทความของนักกฎหมายและวิทยานิพนธ์ที่เกี่ยวข้อง โดยนำมาจัดรวบรวมให้เป็นระบบเพื่อใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลดังกล่าว

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.6.1 ทำให้ทราบปัญหาในทางกฎหมายของภาษีมูลค่าเพิ่มกับภาษีสรรพสามิตและความเกี่ยวเนื่องกันในการบังคับใช้

1.6.2 ทำให้ทราบถึงวิธีแก้ปัญหาทางกฎหมายของทางอ้อมของประเทศไทยโดยเปรียบเทียบกับต่างประเทศและแนวทางการแก้ปัญหาของไทยในอดีต

1.6.3 ทำให้ทราบถึงประโยชน์ของภาษีมูลค่าเพิ่มกับการกระจายรายได้และควบคุมการบริโภคสินค้าต่างๆ ของประชาชน

1.6.4 ทำให้ทราบปัญหาและข้อบกพร่องทางกฎหมายภาษีที่อาจจะเป็นอุปสรรคในการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

1.6.5 เพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มให้เป็นแบบหลายอัตราต่อไป

บทที่ 2
แนวความคิดที่มาและหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นส่วนหนึ่งของภาษีการขายหรือภาษีทางอ้อม ซึ่งจัดเก็บจากการใช้จ่ายของประชาชนในการบริโภคสินค้าและบริการ ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นภาษีที่มีความสำคัญในการพัฒนาระบบเศรษฐกิจและความเป็นอยู่ของบุคคลในสังคม ดังนั้น ในบทนี้จะทำการศึกษาในส่วนของ (1) ความเป็นมาและหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีขาย (2) วิวัฒนาการ แนวความคิด และลักษณะทางทฤษฎีของภาษีการขายในประเทศไทย (3) แนวความคิดในการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทย

2.1 ความเป็นมาและหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีขาย

ภาษีการขายหรือภาษีจากการใช้จ่ายเป็นภาษีเพื่อการบริโภคอย่างหนึ่ง โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อนำมาเป็นรายได้ของรัฐในการพัฒนาประเทศ มุ่งหวังให้เกิดความเป็นกลางหรือความเป็นธรรมในการใช้จ่ายของบุคคลในสังคม มาตรการเกี่ยวกับภาษีการขายนี้จึงเป็นส่วนสำคัญในการกำหนดนโยบายทางการเงินของประเทศและการกระจายรายได้ของประชาชนให้มีความเสมอภาคเท่าเทียมกันโดยกระจายจากผู้ที่มีรายได้มากไปสู่ผู้มีรายได้น้อย ซึ่งรัฐมักมีปัจจัยในการกำหนดหน้าที่ในการเสียภาษีทางอ้อมโดยคำนึงถึงเหตุผลดังนี้

2.1.1 ความสัมพันธ์ของภาษีอากรกับการพัฒนาประเทศ[17]

วัตถุประสงค์ที่สำคัญของรัฐบาลประการหนึ่งในการกำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีอากร คือ จะต้องพิจารณาว่ากฎหมายที่ออกมานั้นจะมีส่วนสำคัญในการจัดวางระเบียบการใช้สินค้าและบริการต่างๆ ที่สังคมผลิตขึ้นได้มากน้อยแค่ไหน และจะกระจายให้กับประชาชนในสังคมแต่ละกลุ่มแต่ละบุคคลได้อย่างไร และจะมีวิธีการอย่างไรในการกำหนดมาตรการหรือวิธีการทางกฎหมายในการใช้ผลิตภัณฑ์ให้เหมาะสมกับการใช้สินค้าและบริการ กล่าวคือ จะต้องพิจารณาว่าประชาชนในแต่ละกลุ่มหรือประชาชนแต่ละคนควรจะมีโอกาสในการบริโภคสินค้าและบริการต่างๆ ได้มากน้อยแค่ไหน และความรับผิดชอบในทางภาษีที่ประชาชนควรได้รับโดยการพิจารณาถึงการใช้กฎหมายภาษีเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้และความเป็นธรรมของสังคม หรือการจัดสรรการกระจาย

---

[17] ปรีดี บุญยัง. (2533). **ภาษีมูลค่าเพิ่มกับความมั่นคงทางเศรษฐกิจ.** หน้า 106-115.

สินค้าและบริการต่างๆ ให้ประชาชนได้มีโอกาสในการบริโภคนั้นเป็นเรื่องที่มีความสำคัญเกี่ยวเนื่องกันโดยตรงกับการพิจารณาหน้าที่ของภาษีอากรในการจัดสรรการใช้ทรัพยากรของสังคม ซึ่งในบางครั้งเราไม่สามารถแยกพิจารณาการทำหน้าที่ทั้งสองอย่างออกจากกันได้ ดังนั้น การกำหนดนโยบายทางภาษีของรัฐไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้หรือภาษีมูลค่าเพิ่ม หลักการโดยทั่วไปมีขึ้นเพื่อต้องการให้มีการกระจายความรับผิดชอบในการบริโภคสินค้าและบริการหรือฐานะทางการเงินหรือการใช้จ่ายของประชาชนให้มีความเสมอภาคกัน[17]

ดังนี้ หากพิจารณาถึงบทบาทของภาษีอากรในทางเศรษฐกิจของรัฐแล้ว รัฐจำเป็นที่จะต้องนำเอาประเด็นของการกระจายรายได้และความมั่งคั่งของกลุ่มบุคคลในสังคมมาเป็นหลัก เพื่อพิจารณาถึงระบบภาษีอากรที่ทำให้การกระจายรายได้ของสังคมเป็นไปโดยเหมาะสม เนื่องจากภาษีอากรทุกชนิดที่จัดเก็บล้วนแล้วแต่นำมาเพื่อเป็นรายได้ให้กับรัฐในการพัฒนาประเทศทั้งสิ้น การพิจารณาถึงความเหมาะสมในการจัดเก็บภาษีจึงต้องยึดหลักการดังต่อไปนี้[18]

1) การพิจารณาระบบการกระจายโดยกลไกทางการเมือง
2) การพิจารณาระบบการกระจายโดยกลไกทางเศรษฐกิจ
3) ความสัมพันธ์ระหว่างกลไกทางการเมืองและกลไกทางเศรษฐกิจ
4) แนวโน้มของความแตกต่างในการกระจายรายได้
5) การพิจารณาผลกระทบบางประการที่อาจเกิดจากการใช้มาตรการในการกระจายรายได้
6) มาตรการทางการคลังที่อาจนำมาใช้ในการกระจายรายได้

2.1.2 หลักเกณฑ์ในการกำหนดระบบการขายของรัฐ

การคลังของรัฐ เพื่อบรรลุเป้าหมาย 4 ประการ ได้แก่ การรักษาความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ การกระจายรายได้และทรัพย์สินอย่างเป็นธรรม และการจัดสรรทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ การที่รัฐเก็บภาษีเป็นส่วนหนึ่งของการคลังของรัฐซึ่งรวมถึงนโยบายภาษีอากร[19] และการบริหารภาษีอากร[20] ซึ่งองค์ประกอบดังกล่าวมีความสำคัญกันจนไม่อาจแบ่งแยกออกจากกันได้ การกำหนดนโยบายขึ้นอยู่กับความสามารถในการบริหารภาษีอากรว่าจะทำ

---

[17] สุชาดา ตั้งทางธรรม. (2545). **ประมวลสาระชุดวิชาเศรษฐศาสตร์ภาครัฐ.** หน้า 23–34.

[18] เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2543). **การคลังว่าด้วยการจัดสรรและกระจาย.** หน้า 22.

[19] นโยบายภาษี คือ เป้าหมายที่รัฐบาลกำหนดเป็นวิธีการส่งเสริมหรือควบคุมกิจการทางเศรษฐกิจทั่วไป การแทรกแซงเพื่อใช้ระบบภาษีเป็นเครื่องมือในการพัฒนาประเทศ.

[20] การบริหารภาษี คือ การปฏิบัติหรือบังคับควบคุม หรือการเลือกนโยบายเพื่อกำหนดให้วิธีการทางภาษีอากรไม่ขัดแย้งกับนโยบายภาษีที่วางไว้ และเพื่อให้นโยบายภาษีเป็นไปตามมาตรการที่กำหนดไว้.

ได้อย่างมีประสิทธิภาพหรือไม่ ถ้าหากการบริหารภาษีอากรทำได้อย่างมีประสิทธิภาพแล้ว นโยบายภาษีอากรก็จะดีขึ้นไปด้วย อันจะเป็นการส่งเสริมให้ระบบภาษีอากรโดยรวมในประเทศดีขึ้นตามด้วย ดังนั้น ในการคิดที่จะปรับเปลี่ยนระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นแบบหลายอัตรานั้นจะต้องพิจารณาความเหมาะสมกับนโยบายทางภาษีอากรของรัฐให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีขายของรัฐดังต่อไปนี้ด้วย คือ

2.1.2.1 หลักเกณฑ์ในด้านสังคม

การใช้สินค้าและบริการของคนในสังคมไม่ว่าจะเป็นบุคคลใดจะตัดสินใจหรือเลือกใช้สินค้าและบริการเพื่อให้ได้รับความพอใจสูงสุดในผลิตภัณฑ์นั้น และเช่นเดียวกับผู้ผลิตสินค้าก็มุ่งหวังให้เกิดผลกำไรสูงสุดด้วยเช่นเดียวกัน การจัดสรรการบริโภคในระบบเศรษฐกิจอย่างมีประสิทธิภาพสูงสุดราคาสินค้าที่อาจเพิ่มสูงขึ้นเพราะภาษีการขายไม่ใช่ปัจจัยสำคัญในการเลือกซื้อสินค้า ถ้าผู้บริโภคยินยอมที่จะจ่ายเงินซื้อเพื่อให้ได้สินค้านั้น แต่การจะตัดสินใจที่จะซื้อสินค้าเพื่อบริโภคของประชาชนมีหลายปัจจัยที่จะทำให้เลือกบริโภคสินค้าชนิดนั้น คือ ราคา คุณภาพ และความต้องการบริโภคของบุคคล การกำหนดอัตราภาษีสำหรับสินค้าแม้ไม่ใช่ปัจจัยที่จะชี้นำการบริโภคได้[21] แต่ถ้ารัฐต้องการควบคุมการบริโภคสินค้าชนิดใดแล้ว ปัจจัยทางภาษีก็อาจเป็นวิธีการอย่างหนึ่งที่รัฐสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมการบริโภค การตั้งอัตราภาษีสูงขึ้นอาจลดความต้องการในการซื้อสินค้าบางอย่างลงได้ เนื่องจากอัตราภาษีจะเป็นส่วนหนึ่งที่ทำให้ราคาสินค้าและบริการเพิ่มสูงขึ้นตามไปด้วย เมื่อรัฐจะใช้มาตรการทางกฎหมายเพื่อควบคุมการใช้สินค้าของประชาชน[22]

ซึ่งการบริโภคนั้นถือว่าเป็นการนำสินค้าหรือบริการของสังคมไปใช้ในการส่วนตัว ดังนั้น ผู้ที่ใช้สินค้าหรือบริการไปในทางส่วนตัวมากจึงต้องเสียภาษีมาก ส่วนผู้ที่ใช้จ่ายเพื่อการบริโภคน้อยก็ควรเสียภาษีน้อย การเก็บภาษีจากการบริโภคนั้นเป็นการช่วยเหลือในด้านการใช้จ่ายของประชาชนผู้ที่ใช้สินค้าและบริการเพื่อการบริโภคน้อย แต่เป็นการลงโทษผู้ที่บริโภคมาก ภาษีดังกล่าวเป็นประโยชน์ต่อการส่งเสริมการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศ สำหรับประเทศที่มีการบริโภคของประชาชนมากต้องมีรายจ่ายสูง การเก็บภาษีจากการขายก่อให้เกิดความเป็นกลาง (Neutral) หรือความยุติธรรมระหว่างการบริโภคปัจจุบันกับการบริโภคในอนาคต กล่าวคือ ภาษีดังกล่าวจะเก็บจาก

---

[21] ชัยรัตน์ เอี่ยมกุลวัฒน์. (2546). **ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากรและประสิทธิภาพของภาษีอากร.** หน้า 23–39.

[22] สุธิดา ยศไกร. (2510). **การอำนวยความสะดวกและรักษาความเป็นธรรมเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทย.** หน้า 22-29.

การใช้จ่ายเพื่อการบริโภคเท่านั้น ไม่ว่าจะเป็นการบริโภคจะเกิดขึ้นในเวลาใดเมื่อมีการใช้สินค้าและบริการภาษีก็ควรจะเกิดขึ้นในทันที

การจัดเก็บภาษีจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคนั้นจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษี ถ้าหากเราใช้รายได้ของแต่ละบุคคลเป็นฐานในการวัดความสามารถในการเสียภาษีจากการบริโภค (ภาษีการขาย) ของประชาชน ทั้งนี้ เพราะว่าประชาชนทุกคนไม่ว่าจะมีรายได้สูงหรือต่ำทั้งหมดต้องมีการบริโภคสินค้าและบริการซึ่งอาจมีปริมาณที่แตกต่างกัน โดยปกติแล้วคนที่มีรายได้ต่ำหรือมีรายได้ปานกลางในสังคมจะใช้รายได้ของตนเกือบทั้งหมดในการซื้อสินค้าและบริการที่จำเป็นเพื่อการดำรงชีพของตน ส่วนผู้มีรายได้สูงมักใช้รายได้ของตนในการบริโภคไม่มาก ดังนั้นเมื่อเปรียบเทียบภาษีที่ต้องเสียเพื่อการบริโภคกับรายได้ของแต่ละคนแล้ว ก็จะปรากฏว่าผู้ที่มีรายได้ต่ำหรือมีรายได้ปานกลางจะแบกรับภาษีในอัตราส่วนที่สูงกว่าคนที่มีรายได้สูง อย่างไรก็ดี ความไม่เป็นธรรมที่เกิดจากการเก็บภาษีเพื่อการบริโภคนั้นอาจแก้ไขได้บ้าง โดยการเก็บภาษีจากสินค้าหรือบริการที่ผู้มีรายได้สูงใช้ในอัตราที่สูง แต่เก็บภาษีจากสินค้าที่จำเป็นต่อการครองชีพในอัตราที่ต่ำหรืองดเว้นไม่เก็บเลย[23] เพื่อให้เกิดความสมดุลกันในทางภาษี

2.1.2.2 หลักเกณฑ์ในด้านความเป็นธรรม

ปัจจุบันระบบเศรษฐกิจในเชิงการตลาด (Market Economy) ถือว่าเป็นระบบเศรษฐกิจที่ก่อให้เกิดการแข่งขัน ปัจจุบันประเทศไทยประชาชนส่วนใหญ่ยังมีฐานะยากจนรายได้ไม่เพียงพอที่จะจัดหาแม้เพียงสิ่งที่เป็นปัจจัยพื้นฐานในการดำรงชีพ รัฐจึงมีอำนาจหน้าที่ในการสร้างความเป็นธรรมเกี่ยวกับรายได้ให้เกิดขึ้นกับประชาชนในสังคม สำหรับประเทศที่ปกครองในระบอบประชาธิปไตยโดยประชาชนสามารถมีส่วนร่วมในเรื่องความเป็นธรรมในเรื่องเกี่ยวกับรายได้โดยผ่านกระบวนการหรือสถาบันทางการเมือง และรัฐบาลมีหน้าที่ต้องดำเนินการให้เป็นไปตามข้อตกลงร่วมของประชาคม รัฐสามารถใช้อำนาจในการกระจายอำนาจซื้อให้แก่ประชาชน ตลอดจนควบคุมและดำเนินการต่างๆ ให้เกิดความเป็นธรรม ทั้งในแง่ราคาสินค้าและผลตอบแทนในด้านปัจจัยการผลิต ซึ่งรัฐบาลสามารถทำได้โดยจัดเก็บภาษีการขายในอัตราก้าวหน้า จัดเก็บภาษีสินค้าฟุ่มเฟือยในอัตราสูง เก็บภาษีทรัพย์สินจากกลุ่มบุคคลที่ได้รับประโยชน์ และใช้จ่ายเงินรายได้นี้ให้เกิดประโยชน์แก่กลุ่มบุคคลที่สมควรได้รับโอกาสหรือกลุ่มบุคคลที่ด้อยโอกาสให้มากที่สุด มาตรการทางภาษีจึงเป็นมาตรการที่รัฐสามารถช่วยให้เกิดการกระจายรายได้และช่วยลดการไม่เท่าเทียมกัน การกำหนดอัตราภาษีเพื่อการบริโภคสูงขึ้นอาจเป็นการกีดกันการเข้ามาดำเนินการของผู้ผลิตรายใหม่ อาจส่งผลให้ราคาสินค้า

---

[23] ชัยรัตน์ เอี่ยมกุลวัฒน์. เล่มเดิม. หน้า 71-74.

สูงขึ้นทำให้ผู้บริโภคอาจต้องซื้อสินค้าในราคาสูงขึ้น จึงเป็นการเปลี่ยนแปลงเพื่อลดช่องว่างการกระจายรายได้โดยการโอนโอกาสทางเศรษฐกิจให้แก่ประชาชนจากครัวเรือนที่ยากจน ดังนั้น การใช้มาตรการทางภาษี จึงถือเป็นอำนาจของรัฐในเรื่องความเป็นธรรมในเรื่องการกระจายรายได้ให้กับประชาชน ถึงแม้ว่าอาจทำให้ประชาชนหลายกลุ่มไม่พอใจก็ตาม ซึ่งเป็นเรื่องของผลประโยชน์เมื่อมีผลกระทบถึงบุคคลใดก็เป็นธรรมดาที่ต้องมีผู้ได้รับผลกระทบหรือความไม่พอใจจากสิ่งที่ตนได้รับบ้าง

2.1.2.3 หลักเกณฑ์ในด้านเศรษฐกิจ

การเก็บภาษีของรัฐมีวัตถุประสงค์ในการหารายได้และเพื่อส่งเสริมความมั่นคงทางเศรษฐกิจ ระบบภาษีที่ดีและการส่งเสริมเศรษฐกิจในช่วงระยะเวลาหนึ่งอาจจะไม่เหมาะสมในการส่งเสริมความมั่นคงทางเศรษฐกิจในอีกเวลาหนึ่งก็ได้[24] ระบบภาษีอากรจำเป็นต้องปรับปรุงให้สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงได้ตลอดเวลา ซึ่งถือว่ากฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่มีการพัฒนาตามสังคมและเศรษฐกิจอย่างหนึ่งที่เรียกได้ว่าเป็นกฎหมายเทคนิค ดังนั้น ในการจะเปลี่ยนแปลงระบบภาษีอากรตามสภาพเศรษฐกิจจึงต้องคำนึงถึงสิ่งเหล่านี้ คือ

1) ความขัดแย้งระหว่างเป้าหมายด้านรายได้ของรัฐกับเป้าหมายอื่น ในการเก็บภาษีนั้นรัฐต้องการให้มีรายได้ในการจัดเก็บมากที่สุด แต่การจัดเก็บภาษีในอัตราสูงๆ จะทำให้ประชาชนผู้บริโภคเดือดร้อน เพราะราคาสินค้าจะสูงตามไปด้วย นอกจากนี้ ยังอาจเป็นอุปสรรคต่อการลงทุนต่อการขยายตัวทางเศรษฐกิจและต่อการกระจายรายได้ที่เป็นธรรมอีกด้วย

2) ความขัดแย้งระหว่างเป้าหมายการกระจายรายได้กับการเจริญเติบโตทางด้านเศรษฐกิจ ซึ่งกรณีนี้มีความเห็นขัดแย้งเป็น 2 แนว คือ ฝ่ายหนึ่งเห็นว่า การเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศในอัตราสูงเป็นผลดีต่อส่วนรวมแม้การกระจายรายได้จะไม่เป็นธรรม และอีกฝ่ายเห็นว่าการกระจายรายได้ที่เป็นธรรมจะสำคัญกว่าเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ เพราะเกี่ยวข้องกับการกินดีอยู่ดีของประชาชนทั้งประเทศ ดังนั้น แนวนโยบายภาษีอากรจะต้องกระตุ้นการออมและให้มีการลงทุนมากขึ้น หรือลดการบริโภคให้มากโดยใช้กฎหมายเป็นเครื่องมือในการกำหนดสิ่งเหล่านี้

3) ความขัดแย้งระหว่างเป้าหมายการรักษาเสถียรภาพทางด้านราคากับการจ้างงาน ถ้าต้องการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ จะต้องพยายามทำให้อัตราการจ้างงานอยู่ในระดับสูง และป้องกันมิให้สินค้ามีราคาสูง การแก้ปัญหาการว่างงานจะต้องลดภาษีอากรลงเพื่อกระตุ้นการขยายตัวทางเศรษฐกิจ แต่หากเกิดภาวะเงินเฟ้อรัฐบาลต้องเพิ่มภาษีอากรเพื่อควบคุมระดับการใช้จ่าย

---

[24] จงรัก ระทวยทรง. (2533). **จากภาษีการค้าสู่ภาษีมูลค่าเพิ่ม**. หน้า 12.

2.1.2.4 หลักเกณฑ์ในด้านกฎหมาย

การกำหนดมาตรการทางกฎหมายภาษีอากรของรัฐมีขึ้นเพื่อจำกัดสิทธิและหน้าที่หรือกำหนดความรับผิดชอบทางภาษีอากรเพื่อประโยชน์มหาชน และนโยบายภาษีอากรนั้นจะสำเร็จได้ต้องมีการบริหารภาษีอากรที่ดี ซึ่งมาตรการทางกฎหมายเป็นส่วนหนึ่งในการบริหารภาษีของรัฐให้สำเร็จเป้าหมายให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรและการกระจายรายได้ ดังนั้น การที่รัฐจะสนับสนุนสินค้าหรือบริการชนิดใดการกำหนดอัตราภาษีเป็นขั้นตอนหนึ่ง นอกจากนี้ ยังสามารถใช้มาตรการทางกฎหมายในการทำให้ภาษีอากรที่จัดเก็บมีความเป็นธรรมต่อความรับผิดชอบของบุคคลที่มีความสามารถและโอกาสทางรายได้ไม่เท่าเทียมกันในสังคม เช่น การกำหนดภาษีเงินได้ในลักษณะอัตราก้าวหน้า หรือการกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราต่ำหรือสูง การใช้ภาษีสรรพสามิตสำหรับควบคุมการบริโภคสินค้า หรือใช้ภาษีโรงเรือนและบำรุงท้องที่ในการเก็บภาษีทรัพย์สิน เมื่อการกำหนดกฎหมายภาษีอากรเป็นส่วนสำคัญของนโยบายภาษีของรัฐให้บรรลุผล การแก้ไขอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหรือปรับปรุงภาษีมูลค่าเพิ่มต้องคำนึงถึงผลกระทบในทางกฎหมาย การปฏิบัติตามของผู้เสียภาษีและการบังคับใช้กฎหมายของรัฐด้วย

2.2 วิวัฒนาการ แนวคิด และลักษณะทางทฤษฎีของภาษีการขายในประเทศไทย

การศึกษาความเป็นมาในการจัดเก็บภาษีการขายในประเทศไทยทำให้เราได้ทราบถึงวิธีการรูปแบบในการคิดและวิวัฒนาการของภาษีการขาย ตลอดจนการพัฒนากฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีว่ามีแนวคิดการเริ่มต้นอย่างไร และได้มีการปรับเปลี่ยนเพราะเหตุผลหรือปัจจัยอะไรบ้าง และการปรับเปลี่ยนดังกล่าวนั้นมีผลต่อพฤติกรรมการจัดเก็บภาษีการขายหรือไม่ โดยในหัวข้อนี้จะได้ศึกษารายละเอียดเกี่ยวกับประวัติการจัดเก็บภาษีการขาย ความหมายของภาษีการขาย วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บ และแนวคิดในการจัดเก็บภาษีการขาย ซึ่งเป็นการทำความเข้าใจเบื้องต้นอันทำให้ทราบพื้นฐานของภาษีการขายได้ชัดเจนยิ่งขึ้น

2.2.1 ประวัติศาสตร์การเก็บภาษีการขายในประเทศไทย

ประเทศไทยย้อนไปตั้งแต่อดีตมีการจัดเก็บภาษีจากการขายสินค้ามานานตั้งแต่สมัยสุโขทัยเป็นราชธานี โดยพบว่าได้มีการจารึกถึงการจัดเก็บภาษีอยู่ในหลักศิลาจารึกของพ่อขุนรามคำแหงเรียกว่า "จกอบ"[25] หรือในสมัยพระนครศรีอยุธยา โดยเรียกว่าอากรหรือส่วย[26] เป็นต้น ซึ่งมีมาก่อนการ

---

[25] พระยาอนุมานราชธน. (2506). **ตำนานศุลกากร**. หน้า 1-4.

[26] เสรี ฉันทนิมิ. (2506). **การจัดเก็บภาษีการค้าในประเทศไทย**. หน้า 16.

ใช้ภาษีการค้า แต่จะเริ่มต้นทำการศึกษาระบบภาษีการขายโดยทำการศึกษาย้อนหลังไปในปี พ.ศ. 2504 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2534 ซึ่งประเทศไทยจัดเก็บภาษีจากการขายทั่วไป คือ ภาษีการค้าและได้ปรับปรุงเปลี่ยนมาเป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม และตั้งแต่ปี พ.ศ. 2535 เป็นต้นมาถึงปัจจุบัน การจัดเก็บภาษีการขายในประเทศไทยอยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยงานที่สำคัญสองหน่วยงาน คือ การจัดเก็บภาษีการขายโดยทั่วไปจะอยู่ในความรับผิดชอบของกรมสรรพากร คือ ภาษีการค้าในอดีต หรือภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบัน นอกจากนี้ ยังมีการเก็บภาษีจากการขายเฉพาะอย่างอยู่ในความรับผิดชอบของกรมสรรพสามิต เรียกว่าภาษีสรรพสามิต ซึ่งการจัดเก็บจะจัดเก็บจากการบริโภคสินค้าและบริการเหมือนกัน แต่จัดเก็บจากสินค้าบางประเภท เป็นส่วนสำคัญในการหารายได้เข้าสู่รัฐเพื่อพัฒนาประเทศต่อไป

2.2.2 ลักษณะทางทฤษฎีของภาษีการขายที่เคยจัดเก็บในประเทศไทย

ก่อนที่จะทำการศึกษากันต่อไป ควรทำความเข้าใจกับความหมายลักษณะทั่วไปของภาษีการขายเสียก่อน กล่าวคือ

ภาษีการขาย คือ ภาษีที่เก็บจากสินค้าที่ทำการซื้อขายแลกเปลี่ยนกัน ในความหมายที่เข้าใจกันโดยทั่วไป หมายถึง การเก็บ "ภาษีการขาย" (Sales Taxation) แต่การที่จะให้คำจำกัดความที่ถูกต้องแน่นอนของคำว่า "ภาษีการขาย" นั้น อาจทำความเข้าใจได้ยากมาก เพราะการให้คำจำกัดความมักเกี่ยวข้องและพาดพิงถึงภาษีประเภทอื่นที่มีลักษณะคล้ายคลึงและใกล้เคียงกันมาก เช่น ภาษีสรรพสามิต อย่างไรก็ตาม ศาสตราจารย์ จอร์น ดิว (J.F.Due) ซึ่งเป็นนักเศรษฐศาสตร์ที่เกี่ยวกับภาษีการขายได้ให้คำจำกัดความของภาษีการค้าหรือภาษีการขายว่า

"ภาษีการขาย คือ ภาษีที่เก็บจากการซื้อขายสินค้าหรือบริการต่างๆ หรือจัดเก็บจากองค์ประกอบของการซื้อขายดังกล่าว เช่น เก็บจากรายรับของการขายหรือเก็บจากรายจ่ายของการซื้อ เป็นต้น โดยหลักการทางทฤษฎีแล้วภาษีการค้าจะมุ่งเก็บจากผู้ซื้อสินค้า ภาระภาษีโดยทั่วไปจะตกแก่ผู้บริโภคตามมูลค่าและปริมาณสินค้าและบริการ นอกจากนี้ การรับภาระภาษีอาจขึ้นอยู่กับองค์ประกอบอื่นๆ เช่น ความต้องการสินค้าและบริการเหล่านั้น ซึ่งโดยทฤษฎีแล้วภาษีการค้า คือ ภาษีที่สามารถผลักภาระภาษีได้[27] คือ ขั้นสุดท้ายแล้วผู้บริโภคก็จะต้องเป็นผู้ที่ต้องรับภาระภาษีไป

---

[27] การผลักภาระภาษี หมายถึง การที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายสามารถถ่ายเทหรือแบ่งภาระภาษีบางส่วนหรือทั้งหมดไปให้ผู้อื่น โดยการผลักภาระภาษีโดยทั่วไปมี 2 วิธี คือ การผลักภาระภาษีไปข้างหน้า เช่น ผู้ผลิตที่กฎหมายกำหนดให้เสียภาษีจากสินค้าอาจผลักภาระภาษีไปให้ผู้บริโภคโดยการขึ้นราคาสินค้า และการผลักภาระภาษีไปข้างหลัง เช่น ผู้ผลิตที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้เสียภาษีจากสินค้าอาจผลักภาระภาษีไปให้เจ้าของปัจจัยการผลิตโดยการลดค่าจ้างแรงงานหรือกดราคาปัจจัยการผลิต เป็นต้น.

ซึ่งแต่ละคนอาจแบกรับภาระภาษีโดยต่างๆกันไป เช่น ในฐานะผู้ซื้อ หรือผู้บริโภค หรือผู้ทำงาน หรือผู้ขาย หรือผู้ผลิต หรือผู้มีส่วนร่วมในกิจการเหล่านั้น

ดังนั้น เมื่อพิจารณาจากลักษณะข้างต้นแล้วสามารถแบ่งประเภทการจัดเก็บภาษีการขายตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน สรุปดังนี้ภาษีจากการขายอาจแบ่งได้เป็นสองลักษณะใหญ่ 2 ประเภท[28] คือ

1) ภาษีการขายทั่วไป (Broad-base Sales Tax) เก็บจากการใช้จ่ายหรือการบริโภคของบุคคลในทุกชนิดของสินค้าและบริการ โดยมุ่งที่จะทำให้ภาระภาษีกระจายไปตามปริมาณการใช้จ่ายของประชาชนทุกคนสำหรับการบริโภคสินค้าและบริการ ซึ่งกำหนดเอาไว้เป็นภาษีที่มีฐานภาษีกว้างครอบคลุมการบริโภคอย่างมากมายทำให้ภาษีจากการบริโภคเป็นภาษีที่มุ่งในการหารายได้ โดยใช้อัตราภาษีที่ต่ำแต่ครอบคลุมทุกชนิดของสินค้าและบริการ

2) ภาษีการขายเฉพาะอย่าง (Selective Sales Tax) ซึ่งครอบคลุมถึงการบริโภคอย่างจำกัดในลักษณะต่างๆ โดยมีเหตุผลสมควรที่สินค้าและบริการดังกล่าวต้องรับภาระภาษีสูงกว่าปกติ จัดเก็บตามประเภทสินค้าซึ่งมีวัตถุประสงค์ที่จะควบคุมสินค้าชนิดนั้น หรือมุ่งที่จะลงโทษผู้ใช้โดยทำให้ราคาสินค้าสูงขึ้นจนผู้บริโภคอาจไม่อยากที่จะซื้อสินค้าหรือบริการนั้นต่อไป หรือถึงแม้จะต้องการบริโภคก็ต้องเสียภาษีในอัตราสูง

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่า ประเทศไทยมีภาษีการขายซึ่งได้เคยมีการจัดเก็บมาแล้วอยู่หลายชนิด ดังนั้น ในส่วนนี้จะอธิบายโครงสร้างและลักษณะทางทฤษฎีสำหรับ (1) ภาษีการค้า (2) ภาษีสรรพสามิต (3) ภาษีมูลค่าเพิ่ม พอสังเขป ดังต่อไปนี้

2.2.2.1 ลักษณะทางทฤษฎีของภาษีการค้าและภาษีการค้าของประเทศไทยในอดีต

ภาษีการค้าซึ่งเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการขายทั่วไป จัดเก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการโดยจัดเก็บจากยอดขายหรือยอดรายรับประจำเดือนที่ได้รับจากการขายสินค้าและการให้บริการซึ่งนับได้ว่าเป็นภาษีที่เคยสร้างรายได้ให้แก่รัฐสูงมาก โดยมีอัตราจัดเก็บแตกต่างกันออกไปตามแต่ประเภทของสินค้าและบริการตามที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีการค้า และผู้เสียภาษีการค้าก็ยังจะต้องเสียภาษีท้องถิ่นควบคู่กันไปด้วย ภาษีการค้าถูกวิจารณ์ว่าเป็นภาษีที่เป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาการผลิตและการส่งออกและมีการบิดเบือนทางเศรษฐกิจหลายประการ แต่ความจริงแล้วภาษีการค้ามีข้อดีอยู่หลายประการ คือ เป็นภาษีที่จัดเก็บได้ง่ายในมุมมองของรัฐ ภาษีการค้าเป็นภาษีที่อำนวยรายได้รัฐด้วยดีมาตลอด ภาษีการค้าเป็นภาษีที่สามารถตรวจสอบถึงการหลบเลี่ยงภาษีได้ง่าย แต่ภาษีการค้าก็มีข้อเสียที่สำคัญมาก คือ การเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนทำให้ต้นทุนในการผลิตสินค้าสูงเกิน

---

[28] จงรัก ระทวยทรง. เล่มเดิม. หน้า 9.

สมควร เพราะในขณะนั้นประเทศไทยกำลังเข้าสู่การพัฒนาเพื่อเป็นประเทศที่ทำการค้าขายระหว่างประเทศ ดังนั้น ราคาสินค้าที่สูงกว่าสินค้าของประเทศคู่แข่งแม้เพียงเล็กน้อย ก็อาจเป็นสิ่งที่ทำให้ประเทศไทยต้องเสียเปรียบในการแข่งขันในตลาดโลกได้ อันเป็นเหตุผลหนึ่งที่ทำให้ประเทศไทยต้องมีการเปลี่ยนแปลงมาใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บแทน

ภาษีการค้าเป็นภาษีจากการใช้จ่ายที่เคยจัดเก็บในประเทศไทย มีลักษณะเป็นภาษีจากการขายทั่วไปที่เก็บจากการขายสินค้าและให้บริการ[29] และเก็บในระดับผู้ผลิต (A Single Stage Manufacturing Sales Tax) ซึ่งมีหลายอัตราและแตกต่างกันไปตามประเภทของสินค้าและบริการ

โดยทั่วไปแล้ว รายรับจากการขายสินค้าในประเทศ ได้แก่ ราคาที่ซื้อขายและผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่ ผู้ผลิต ส่วนในกรณีของสินค้านำเข้า รายรับที่ถือเป็นฐานในการจัดเก็บ คือ ราคาสินค้าที่รวมค่าประกันภัยและค่าขนส่งทางเรือไว้ด้วยแล้ว C.I.F.[30] บวกอากรขาเข้า และกำไรมาตรฐานตามบัญชีอัตรากำไรมาตรฐานและผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีการค้า คือ ผู้นำเข้า สำหรับสินค้าส่งออกรายรับ ได้แก่ ราคา F.O.B.[31] ที่ส่งออกนั่นเอง

ประเภทของการค้าเพื่อการจัดเก็บภาษีการค้าตามบัญชีอัตราภาษีการค้าแบ่งออกเป็น 14 ประเภทด้วยกัน ได้แก่ การขายของ โรงสีและโรงเลื่อย การขายหลักทรัพย์ การรับจ้างทำของ การให้เช่าทรัพย์สิน คลังสินค้า โรงแรมและภัตตาคาร การขนส่ง โรงรับจำนำ นายหน้าและตัวแทน การค้าอสังหาริมทรัพย์ ธนาคาร ประกันภัย และมหรสพ ซึ่งแต่ละประเภทการค้าจะมีการระบุรายการที่ประกอบการค้า พร้อมด้วยผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีการค้าและอัตราภาษีการค้าในแต่ละรายการ

อาจกล่าวได้ว่า โครงสร้างภาษีการค้าเป็นภาษีการขายทั่วไป (General Sales Tax) ในรูปแบบของภาษีการขายระดับเดียว (Single Stage Sales Tax) ที่เก็บจากระดับการผลิต (Manufacturing Sales Tax) เนื่องจากการขายสินค้าส่วนมากผู้มีหน้าที่เสียภาษี ได้แก่ ผู้นำเข้าหรือผู้ผลิต มีเพียงการค้าทองคำ เงิน เพชร พลอย อัญมณี และวัตถุโบราณเท่านั้น ที่กำหนดให้ผู้ขายทุกทอดเป็นผู้เสียภาษีการค้า

---

[29] เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. เล่มเดิม. หน้า 206.

[30] CIF หรือ Cost Insurance and Freight หมายถึง สัญญาซื้อขายที่มีการกำหนดราคาสินค้า โดยรวมค่าเบี้ยประกันภัยไว้ด้วย เป็นสัญญาซื้อขายระหว่างประเทศซึ่งเป็นที่นิยมมากที่สุด ทั้งนี้ เพราะผู้ขายสามารถขอรับชำระสินค้าได้ทันทีเมื่อขนส่งสินค้าลงเรือและรวบรวมเอกสารต่างๆ ได้ครบถ้วน ขณะเดียวกันผู้ซื้อเมื่อได้รับเอกสารจากผู้ขายแล้วก็สามารถขายสินค้านั้นต่อไปได้โดยทันทีเช่นกัน ไม่ต้องรอสินค้ามาถึงผู้ซื้อก่อน.

[31] FOB หรือ Free On Board หมายถึง สัญญาซื้อขายที่มีการกำหนดราคาสินค้ารวมกับค่าใช้จ่ายต่างๆ ในการขนสินค้าขึ้นระวางเรือ ดังนั้น ค่าใช้จ่ายต่างๆ เกี่ยวกับสินค้าขึ้นระวางเรือแล้วรวมถึงค่าภาษีขาออกจะเป็นของผู้ขาย ส่วนค่าใช้จ่ายทั้งปวงหลังจากนั้นจะเป็นของผู้ซื้อ ผู้ซื้อซึ่งเป็นผู้จัดการหาเรือจึงต้องรับผิดชอบในค่าระวางเรือ ค่ากรมธรรม์ประกันภัย ค่าขนถ่ายสินค้าขึ้นจากเรือ ค่าใช้จ่ายอื่นๆ รวมถึงภาษีอากรในการนำสินค้าเข้า.

แม้ประเทศไทยได้มีการปรับปรุงระบบภาษีการค้าของไทยเป็นเหตุผลทั้งในด้านระบบเศรษฐกิจและในด้านโครงสร้างของภาษีการค้าเอง

1) ภาษีการค้าในประเทศไทย

ภาษีการค้า (Business Tax) เป็นภาษีทางอ้อมที่ประเทศไทยเคยจัดเก็บในอดีต โดยเก็บจากการขายสินค้าและให้บริการ แต่ปัจจุบันได้ถูกจัดเก็บแทนที่โดยภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งลักษณะภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราจะมี 2–3 อัตรา ที่จะทำการศึกษา และใช้จัดเก็บในประเทศยุโรปอาจมีลักษณะบางประการคล้ายกับภาษีการค้า จึงต้องศึกษาภาษีการค้าเพื่อเปรียบเทียบกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยจะศึกษาลักษณะของภาษีการค้า รูปแบบของภาษีการค้า การเลือกฐานของภาษีการค้า การเลือกใช้อัตราภาษีการค้า

2) ลักษณะของภาษีการค้าในประเทศไทย

ภาษีการค้าในประเทศไทยโดยทั่วไปเก็บจากสินค้าที่ทำการซื้อขายแลกเปลี่ยนกัน ซึ่งได้แก่ การประกอบธุรกิจ การค้าพาณิชย์ การอุตสาหกรรม การเกษตร การผลิต การนำเข้า การส่งออก หรือการให้บริการใดๆ เพื่อหาประโยชน์อันมีมูลค่า และเฉพาะการประกอบการค้าในราชอาณาจักรเท่านั้น โดยกฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบการค้ายื่นแบบแสดงรายการค้าเพื่อเสียภาษีการค้าตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดไว้ไม่ว่าจะมีรายรับในเดือนภาษีหรือไม่

การเสียภาษีการค้า เป็นภาษีจากรายรับที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการการค้าตามที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราภาษีการค้า ซึ่งมี 13 ประเภท

ประเภทที่ 1 การขายของ หมายถึงการขายสินค้าชนิดต่างๆ รวมตลอดถึงผู้ผลิตสินค้าส่งออกนอกราชอาณาจักร และผู้นำสินค้านอกราชอาณาจักรเข้ามาในราชอาณาจักรด้วย

ประเภทที่ 2 การประกอบกิจการโรงสีและโรงเลื่อย

ประเภทที่ 3 การขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย

ประเภทที่ 4 การรับจ้างทำของรวมทั้งการขายส่วนประกอบและวัตถุพลอยได้และการให้บริการ

ประเภทที่ 5 การให้เช่าทรัพย์สินที่มิใช่อสังหาริมทรัพย์

ประเภทที่ 6 การทำคลังสินค้า การรับฝากทรัพย์ หรือการให้บริการเกี่ยวกับการเก็บสิ่งของต่างๆ ในห้องเย็น

ประเภทที่ 7 การทำกิจการโรงแรมและภัตตาคาร ไนท์คลับ หรือคาบาเรต์

ประเภทที่ 8 การขนส่ง หรือการรับขนไม่ว่าด้วยวิธีการใดๆ หรือการรับจ้างด้วยยานพาหนะ

ประเภทที่ 9 การทำการโรงรับจำนำ

ประเภทที่ 10 การรับทำการเป็นนายหน้า ตัวแทนผู้ตลอด หรือรับธุรกิจให้ผู้อื่นนอกจากที่ระบุไว้ในประเภทการค้าอื่นแล้ว

ประเภทที่ 11 การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร

ประเภทที่ 12 การทำกิจการธนาคาร หรือกิจการของผู้ที่ประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์

ประเภทที่ 13 การทำกิจการประกันภัย ได้แก่ การรับประกันชีวิต และการรับประกันภัยอย่างอื่น

3) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการค้า

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการค้า ได้แก่ ผู้ประกอบการค้า ซึ่งอาจจะเป็นบุคคลธรรมดา นิติบุคคล คณะบุคคล หรือรัฐวิสาหกิจใดๆ ที่ประกอบการค้าเข้าลักษณะตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีการค้า และตามประเภทของการค้าที่กำหนดไว้ในบัญชีภาษีการค้า และตามประเภทของการค้าที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีการค้า รวมตลอดถึงผู้ที่กฎหมายกำหนดว่าเป็นผู้ประกอบการค้าด้วย 1 โดยแบ่งออกเป็น 3 กรณี คือ

กรณีที่ 1 ผู้ที่ประกอบการค้าตามที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราภาษีการค้า และมีหน้าที่เสียภาษีการค้า ได้แก่ บุคคลดังต่อไปนี้

(1) ผู้นำเข้า หมายถึง ผู้ประกอบการค้าที่สั่งหรือนำเข้าสินค้าในราชอาณาจักร

(2) ผู้ส่งออก หมายถึง ผู้ประกอบการค้าที่ส่งสินค้าออกนอกราชอาณาจักรเพื่อส่งไปต่างประเทศ

(3) ผู้ผลิต หมายถึง ผู้ประกอบการค้าที่ทำการผลิต

(4) ผู้ขาย หมายถึง ผู้ขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหากำไร

(5) ผู้ขายทอดแรก มีความหมายเช่นเดียวกับผู้ผลิตหรือผู้นำเข้า

(6) ผู้ขายทุกทอด หมายความรวมถึงผู้ผลิต ผู้นำเข้า ผู้ขายส่งหรือผู้ขายปลีก

(7) ผู้รับจ้าง หมายถึง ผู้มีรายรับจากการรับจ้างทำของ

(8) ผู้ให้เช่า หมายถึง ผู้มีรายรับจากการให้เช่าทรัพย์สินที่มิใช่อสังหาริมทรัพย์

(9) ผู้ประกอบกิจการ หมายถึง ผู้ประกอบกิจการการค้าประเภทต่างๆ ตามที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราภาษีการค้า

(10) ผู้รับประกันภัย หมายถึง ผู้มีรายรับจากการประกอบกิจการประกันภัย

(11) นายหน้า ตัวแทน ผู้ทอดตลาด หรือผู้ให้บริการ

กรณีที่ 2 ผู้ที่บทบัญญัติในหมวดภาษีการค้า ให้ถือว่าเป็นผู้ประกอบการค้าและมีหน้าที่เสียภาษีการค้าด้วย ได้แก่

(1) บุคคลใดที่เป็นผู้ผลิต ผู้นำเข้า ผู้ส่งออก ผู้ขายทอดหนึ่งทอดใดหรือทุกทอดซึ่งขายสินค้าตามที่กำหนด แต่ไม่เป็นผู้ที่บัญชีอัตราภาษีการค้าระบุไว้โดยเฉพาะอธิบดีโดยอนุมัติให้มีหน้าที่เสียภาษีเพียงบางส่วนหรือทั้งหมด

(2) ในกรณีผู้อยู่นอกราชอาณาจักร เมื่อส่งสินค้าเข้าในราชอาณาจักรไม่ว่าจะผ่านสาขาหรือไม่ก็ตามให้แก่ผู้สั่งที่เป็นผู้ได้รับยกเว้นภาษี หรือเป็นรัฐวิสาหกิจที่ได้รับยกเว้นภาษีการค้าตามกฎหมายว่าด้วยรัฐวิสาหกิจนั้นๆ ให้ถือว่าผู้อยู่นอกราชอาณาจักรและสาขาเป็นผู้นำส่ง

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

กรณีเฉพาะที่ไม่ใช่การส่งออก ได้แก่ กิจการขายพลังงานไฟฟ้า กิจการขายน้ำประปา

4) ฐานภาษีของภาษีการค้า

ฐานภาษีของภาษีการค้าได้กำหนดให้ผู้ประกอบการค้าที่มีหน้าที่เสียภาษีการค้าเสียภาษีโดยคำนวณเป็นอัตราร้อยละของรายรับ ดังนั้น ความหมายของฐานภาษีของภาษีการค้าก็คือ "รายรับ" นั่นเอง ซึ่งอาจเป็นรายรับที่ผู้ประกอบการค้าได้มาในแต่ละเดือนภาษีหรือรายรับจากการขายสินค้าในเดือนภาษีในกรณีการค้าประเภทขายสินค้าก็ได้ ดังนั้น รายรับที่ต้องเสียภาษีการค้า ความหมายและชนิดของกิจการที่ต้องเสียภาษีการค้า ดังนี้

รายรับ หมายถึง เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน หรือประโยชน์ใดๆ อันมีมูลค่าที่ได้รับหรือพึงได้รับไม่ว่าในหรือนอกราชอาณาจักร เนื่องจากการประกอบการค้า เว้นแต่

(1) รายรับจากการค้าประเภทโรงสี หรือโรงเลื่อย

(2) รายรับจากการค้าประเภทโรงรับจำนำ

(3) รายรับจากการค้าประเภทธนาคาร

(4) รายรับจากการค้าประเภทประกันภัย

(5) รายรับจากการขายสินค้าบางอย่างที่อธิบดีได้สั่งอนุมัติ ให้ถือว่าได้มีการขายสินค้าในวันผลิต รายรับ หมายความว่า มูลค่าของสินค้าในวันผลิตหรือวันที่ได้รับอนุมัติ แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง

(6) กรณีที่อธิบดีได้สั่งอนุมัติให้ถือว่าได้มีการขายสินค้าในวันนำเข้าในราชอาณาจักรหรือวันส่งออกนอกราชอาณาจักร หรือในกรณีที่อธิบดีได้ประกาศให้ถือว่าผู้ประกอบการค้าที่เป็นผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกซึ่งสินค้าตามที่กำหนดได้ขายสินค้าในวันนำเข้าในราชอาณาจักรหรือวันส่งออกนอกราชอาณาจักร

รายรับ หมายความว่า มูลค่าของสินค้าในวันนำเข้าในราชอาณาจักร หรือวันส่งออกนอกราชอาณาจักร และมูลค่าของสินค้าในวันส่งออกนอกราชอาณาจักรให้ถือตามมูลค่า ณ ที่ส่งออกแต่ไม่รวมอากรขาออก

(7) ในกรณีตามมาตรา 78 (2) แห่งประมวลรัษฎากร (เดิม) รายรับ หมายความว่า มูลค่าของสินค้าตามราคาตลาดที่ผู้ประกอบการค้าตามที่ระบุในบัญชีอัตราภาษีการค้าจะพึงได้รับในวันที่ผู้ประกอบการค้าตาม (2) วรรคสองของมาตราดังกล่าวนั้นขายสินค้าดังกล่าว

(8) ในกรณีการขายสินค้าที่เป็นรถยนต์ รถจักรยานยนต์ น้ำมันแร่ น้ำมันเบนซิน น้ำมันก๊าด น้ำมันดีเซล น้ำมันเชื้อเพลิงหนัก น้ำมันหล่อลื่น น้ำมันเบรค ซีเมนต์ สุราและสินค้าตามที่อธิบดีได้ประกาศระบุตามมาตรา 78 อัฏฐ แห่งประมวลรัษฎากร (เดิม) รายรับ หมายความว่า มูลค่าของสินค้านั้น

5) อัตราภาษีการค้า

อัตราภาษีการค้าที่ใช้ในการคำนวณภาษีการค้า เป็นอัตราที่ได้กำหนดเอาไว้ในบัญชีอัตราภาษีการค้า ซึ่งจะมีอัตราที่แตกต่างกันหลายแบบแล้วแต่ประเภทการค้า และชนิดของรายการที่ประกอบการค้า และอัตราภาษีนี้อาจจะมีการลดอัตราภาษีลงหรือยกเว้นอัตราภาษีก็ได้ ซึ่งในบัญชีภาษีการค้าจะแสดงให้ทราบว่าประเภทการค้าใดบ้างที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการค้า พร้อมทั้งยังเป็นการแสดงให้ทราบถึงผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีการค้า

2.2.2.2 ลักษณะทางทฤษฎีของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมอีกชนิดหนึ่งที่ใช้จัดเก็บในประเทศไทยปัจจุบัน และเป็นที่นิยมในหลายๆ ประเทศทั่วโลก จึงควรศึกษาถึงหลักเกณฑ์แนวคิดของภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้

1) หลักการของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) เป็นภาษีอากรประเภทหนึ่งที่มีลักษณะพิเศษเฉพาะตัว ดังนั้น ในหัวข้อหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่มจะทำการศึกษาถึงความหมายของภาษีมูลค่าเพิ่ม ฐานภาษี อัตราภาษี ภาระภาษี และลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่มที่ดี

ก่อนที่จะทำการศึกษาในเรื่องดังกล่าวข้างต้นในบทต่อไป ควรจะได้ทำความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่สำคัญ ดังนี้

(1) เป็นภาษีทางอ้อม หมายถึง เงิน บริการ หรือที่เรียกชื่ออย่างอื่นที่รัฐบาลไม่ได้เรียกเก็บจากผู้เสียภาษี ซึ่งคลอบคลุมถึงผู้ประกอบอุตสาหกรรม ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ และผู้นำเข้าสินค้า อย่างไรก็ตาม ในที่สุดประชาชนผู้บริโภคก็ยังคงต้องเสียภาษีให้แก่รัฐบาลในลักษณะของการบริโภคสินค้าบวกจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ด้วย

(2) เป็นภาษีการขายทั่วไป (General Sale Taxes) ที่เก็บจากสินค้าและบริการทุกประเภทที่ได้กำหนดเอาไว้ในฐานภาษีโดยเก็บจากการใช้จ่ายและการซื้อสินค้าและบริการของประชาชน

(3) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บจากการขายสินค้าหรือบริการ (ภาษีขาย) ไม่ใช่รายได้จากการประกอบกิจการ และในทางตรงกันข้ามภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนรายอื่นเรียกเก็บจากการซื้อสินค้าหรือจากการรับบริการ (ภาษีซื้อ) ไม่ใช่รายจ่ายในการประกอบกิจการเช่นกัน

(4) ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากการขายสินค้า การให้บริการ และการนำสินค้าเข้าประเทศ ซึ่งความรับผิดทางภาษีจะเกิดขึ้นทันทีเมื่อมีการซื้อสินค้าหรือใช้บริการไม่ว่าผู้ประกอบการนั้นจะอยู่ในรูปของบุคคลธรรมดา นิติบุคคล หรือคณะบุคคลก็ตาม

2) ความหมายของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีการขายที่จัดเก็บบนฐานของมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิตแต่ละขั้นตอนและการจำหน่ายสินค้าและให้บริการ การที่ใช้มูลค่าที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนเป็นฐานภาษีแทนการใช้ราคาสินค้า (หรือรายรับ) เป็นฐานทำให้หลีกเลี่ยงการซ้ำซ้อนไปได้ ลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นภาษีที่ไม่มีความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บเพราะในการจัดเก็บภาษีนั้น

มุ่งจัดเก็บจากมูลค่าของสินค้าและบริการเฉพาะส่วนที่เพิ่มขึ้นในขั้นตอนการผลิตแต่ละขั้นตอนการผลิตเท่านั้น มิได้จัดเก็บจากมูลค่าทั้งหมดของสินค้าหรือบริการที่เป็นผลผลิต หมายความว่าภาษีมูลค่าเพิ่มจะเกิดขึ้นในการผลิตสินค้าหรือให้บริการนั้นผู้ผลิตได้ใช้สินค้าและบริการที่มีอยู่แล้วในสังคม (คือ เครื่องจักร สินค้ากึ่งสำเร็จรูป และวัตถุดิบ) มาผลิตเป็นสินค้าและบริการชนิดใหม่และสินค้าและบริการที่มีอยู่แล้วในสังคมได้เสียภาษีมาแล้วเพื่อไม่ให้มีการจัดเก็บซ้ำ จึงยอมให้หักค่าภาษีที่เสียไปแล้วเมื่อตอนซื้อเครื่องจักร สินค้ากึ่งสำเร็จรูป และวัตถุดิบออกจากภาษีผลผลิตที่ต้องเสีย

3) ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มได้กำหนดฐานภาษีเอาไว้ในลักษณะที่กว้าง เพื่อให้สามารถครอบคลุมการซื้อขายสินค้าและบริการต่างๆ ที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยพิจารณาตามความแตกต่างของสินค้าและบริการแต่ละชนิดที่ซื้อขายกัน ในขณะเดียวกันก็ได้กำหนดข้อยกเว้นที่จำเป็นสำหรับสินค้าและบริการแต่ละชนิดไว้ ซึ่งพอสรุปได้ดังนี้

(1) ผู้มีหน้าที่จะต้องเสียภาษี คือ ผู้ที่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจเป็นอิสระ ซึ่งได้แก่ กิจกรรมทุกอย่างในฐานะผู้ผลิต ผู้ทำการค้า ผู้ให้การบริการ รวมถึงการทำเหมืองแร่ การเกษตรกรรม และการประกอบวิชาชีพ ตลอดจนถึงการใช้ทรัพย์สินโดยมีจุดประสงค์เพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้ แต่หน่วยงานของรัฐ เช่น องค์การบริหารราชการส่วนภูมิภาคหรือส่วนท้องถิ่น ถึงแม้ว่าจะประกอบกิจกรรมต่างๆ ดังกล่าวมาข้างต้น ก็ไม่ถือว่าเป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี เว้นแต่ว่าถ้าการถือว่าหน่วยงานของรัฐดังกล่าวไม่ใช่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีจะทำให้เกิดผลกระทบกระเทือนต่อระบบการแข่งขันทางธุรกิจอย่างเสรีและยุติธรรมอย่างร้ายแรง

(2) กิจกรรมที่จะต้องเสียภาษี คือ การซื้อสินค้าซึ่งหมายถึงการโอนสิทธิที่จะขายหรือจัดการเก็บทรัพย์ที่มีตัวตนได้อย่างเจ้าของ (ทรัพย์ที่มีตัวตน ให้หมายความรวมถึงกระแสไฟฟ้า ก๊าซ พลังงานความร้อน (Heat) หรือความเย็น (Refrigeration) และการให้บริการ ซึ่งหมายถึงกิจกรรมใดๆ ซึ่งไม่ใช่การซื้อขายสินค้า ทั้งนี้ การให้บริการนี้หมายความรวมถึงการยกให้ซึ่งทรัพย์สินที่ไม่มีตัวตน หน้าที่ที่จะละเว้นการกระทำ หรือหน้าที่ที่จะต้องทนรับการกระทำ หรือสถานการณ์อย่างใดอย่างหนึ่ง และการให้บริการตามคำสั่งของทางราชการหรือตามกฎหมาย

(3) การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (V.A.T.) ไม่ว่าจะเป็นการซื้อขายสินค้า หรือการให้บริการก็ตามย่อมจะต้องคำนวณเก็บจากค่าตอบแทนทั้งหมดที่ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการได้รับจากผู้ซื้อหรือลูกค้าของตน ซึ่งรวมไปถึงต้นเงินค้ำจุน (Subsidies) ภาษี ภาษีศุลกากร ค่าธรรมเนียมต่างๆ ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และรวมไปถึงค่าใช้จ่ายอื่นๆ เช่น ค่าคอมมิชชั่น (Commission) ค่าห่อของค่าขนส่ง และค่าประกันภัยที่ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการเรียกเก็บจากผู้ซื้อหรือลูกค้า แต่จำนวนเงิน

ที่จะนำมาคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มนี้จะไม่รวมถึงการลดราคาเนื่องจากลูกค้าชำระเงินก่อนกำหนด หรือเพราะเหตุอื่นๆ ที่ได้ตกลงให้กับลูกค้าเมื่อเวลาตกลงทำสัญญา หรือจำนวนเงินที่ผู้ซื้อหรือลูกค้าจ่ายคืนให้สำหรับค่าใช้จ่ายที่ผู้ขาย หรือผู้ให้บริการจ่ายไปให้ก่อนในนามของผู้ซื้อหรือลูกค้า

4) ภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมอย่างหนึ่ง คือ ภาษีที่ผู้เสียภาษีมิได้เป็นผู้แบกรับภาระของภาษีนั้นไว้ทั้งหมดหรือเป็นส่วนใหญ่ เขาสามารถที่จะผลักภาระภาษีที่เสียไปทั้งหมดหรือส่วนใหญ่ไปให้ผู้อื่น การที่ผู้ผลิตหรือผู้ขายสินค้าสามารถผลักภาระภาษีไปให้แก่ผู้บริโภคหรือผู้ซื้อมากน้อยแค่ไหนนั้นย่อมขึ้นอยู่กับลักษณะของสินค้าและความต้องการสินค้านั้นเป็นสำคัญ ข้อแตกต่างระหว่างภาษีทางตรง กับภาษีทางอ้อมที่สำคัญประการหนึ่ง คือ ผลของการจัดเก็บภาษีที่มีต่อระดับราคาของสินค้าทั่วไป กล่าวคือ บุคคลส่วนใหญ่โดยทั่วไปจะเชื่อกันว่า ภาษีทางอ้อมจะทำให้ระดับราคาสินค้าโดยทั่วๆ ไปสูงกว่าการจัดเก็บภาษีทางตรง ทั้งนี้ เนื่องจากผู้เสียภาษีทางอ้อมสามารถผลักภาระภาษีไปให้แก่ผู้อื่นซึ่งทำให้ราคาสินค้าสูงขึ้นไปด้วย โดยทั่วไปภาษีทางอ้อมนั้นจะจัดเก็บจากฐานการใช้จ่ายหรือการซื้อขายแลกเปลี่ยน และมักจะไม่ได้เก็บจากผู้บริโภคหรือผู้ซื้อสินค้าโดยตรง ผู้ที่แบกรับภาระภาษีที่แท้จริงมักจะไม่รู้ถึงการเสียภาษีของตนเอง

5) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถกำหนดให้มีอัตราเดียวหรือหลายอัตรา แต่หลักพื้นฐานแล้วควรมีอัตราภาษีเพียง 1 อัตรา (ไม่นับอัตราศูนย์) เนื่องจากสะดวกในการบริหารการจัดเก็บทั้งในส่วนของเจ้าหน้าที่ของรัฐและผู้ประกอบการ แต่ผู้บริหารการจัดเก็บภาษีในหลายๆ ประเทศต่างเห็นว่า การที่กลุ่มสินค้าที่ถูกบริโภคโดยผู้ที่มีรายได้น้อย ถูกเก็บภาษีต่ำกว่ากลุ่มสินค้าที่ถูกบริโภคโดยผู้บริโภคที่มีรายได้หรือฐานะดีกว่า ซึ่งจะทำให้มีการใช้อัตราภาษีมากกว่า 1 อัตรา คือ อัตราภาษีมาตรฐานซึ่งจะใช้กับสินค้าทุกชนิดที่กำหนดไว้และใช้อัตราภาษีที่ต่ำกว่ามาตรฐาน 1-2 อัตรา สำหรับสินค้าที่จำเป็นในการดำรงชีวิต และใช้อัตราภาษีที่สูงกว่ามาตรฐานกับสินค้าฟุ่มเฟือย

6) การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

วิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นวิธีเครดิตภาษี โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเต็มรูปแบบต้องทำการคำนวณจำนวนภาษีที่จะต้องทำการชำระในแต่ละรอบเวลาบัญชีดังนี้

ภาษีที่ต้องชำระ = ภาษีขาย - ภาษีซื้อ

ภาษีขาย คือ ภาษีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เมื่อขายสินค้าหรือให้บริการ

ภาษีซื้อ คือ ภาษีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้จ่ายให้กับผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการเมื่อซื้อสินค้า (วัตถุดิบ สินค้าทุน) หรือรับบริการเพื่อใช้ในการประกอบกิจการ

ถ้าผลของการคำนวณเป็นบวก ผู้ประกอบการจดทะเบียนนำเอาส่วนต่างดังกล่าวไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนภาษีนั้น โดยผู้ประกอบการมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ถ้าผลของการคำนวณเป็นลบ ผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนนั้น แต่ผู้ประกอบการยังคงมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และส่วนต่างดังกล่าวยังเป็นเครดิตภาษีของผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิที่จะนำไปใช้เครดิตภาษีในเดือนต่อไปหรือขอคืนภาษีซื้อได้

ภาษีมูลค่าเพิ่มให้ความสำคัญกับเอกสารหลักฐานเป็นอย่างยิ่ง ใบกำกับภาษีเป็นเอกสารหลักฐานสำคัญอย่างหนึ่งในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีไว้เพื่อใช้ในการแสดงจำนวนภาษีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการจะต้องนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมทั้งที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งซื้อสินค้าหรือรับบริการจะนำไปเป็นเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีให้กับผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการ โดยต้องจัดทำอย่างน้อย 2 ฉบับ ผู้ประกอบการจะต้องส่งมอบต้นฉบับให้กับผู้ซื้อ ส่วนสำเนาใบกำกับภาษีผู้ประกอบการจะต้องเก็บรักษาไว้เพื่อตรวจสอบความถูกต้องต่อไป

7) ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีการขายชนิดหนึ่ง ซึ่งกรมสรรพากรเป็นผู้ดูแลรับผิดชอบการจัดเก็บ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเก็บภาษีจากการขายสินค้าและบริการทั่วไป ในอดีตสินค้าที่เสียภาษีการค้าสำหรับบางชนิดจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามที่ปัจจุบันได้ใช้ระบบภาษีการบริโภคเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าหรือบริการทุกประเภทจำเป็นจะต้องกำหนดให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งสิ้น เมื่อกิจการมีรายรับถึงเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนด ในส่วนกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยจะทำการศึกษาโดยละเอียดในบทที่ 3 ต่อไป

2.2.2.3 ลักษณะทางทฤษฎีของภาษีสรรพสามิต และภาษีสรรพสามิตในประเทศไทย

ภาษีสรรพสามิต[32] ถือเป็นภาษีการขายเฉพาะอย่างซึ่งจัดเก็บจากสินค้าบางชนิดที่รัฐต้องการควบคุม หรือจัดเก็บในเชิงลงโทษ ซึ่งก่อนที่จะทำการศึกษาภาษีสรรพสามิต ควรได้ทราบถึงรูปแบบในการคิด ความหมายของภาษีสรรพสามิต วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บ

1) ความหมายของภาษีสรรพสามิต

คำว่า "สรรพสามิต" ตรงกับคำในภาษาอังกฤษว่า Excise และตามพจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน ภาษีสรรพสามิต หมายความว่า อากรที่เก็บจากสิ่งที่ประดิษฐ์และผลิตขึ้นในประเทศ

ความหมายของคำว่า "ภาษีสรรพสามิต" มีผู้ให้คำนิยามไว้หลากหลาย ดังนี้

ภาษีสรรพสามิต คือ ภาษีที่เรียกเก็บจากการผลิต จากตลาด หรือการบริโภค เช่น เก็บจากสินค้าและโภคภัณฑ์ภายในประเทศ ในขณะที่ภาษีศุลกากรจัดเก็บจากสินค้านำเข้าและบางครั้งก็เก็บจากสินค้าส่งออก ในประเทศสหรัฐอเมริกานิยมเรียกกันว่า ภาษีการขาย (Sale Taxes) แต่ไม่รวมถึงภาษีการขายทั่วไปหรือการขายโดยได้รับสิทธิพิเศษ แต่อาจรวมถึงภาษีการซื้อ (Purchase Taxes) หรือการใช้สินค้า (Use of Commodities) และบริการต่างๆ ด้วย

ภาษีสรรพสามิตประกอบด้วย ภาษีอากรที่เก็บจากน้ำมัน รถยนต์ สุรา ยาสูบ และเบ็ดเตล็ดอื่นๆ

กล่าวโดยสรุป จากความหมายคำว่า "ภาษีสรรพสามิต" ที่มีผู้ให้นิยามไว้แตกต่างกัน อาจสรุปได้ว่าภาษีสรรพสามิต (Excise Tax) เป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ชนิดหนึ่ง หรือภาษีการขายเฉพาะ (Specific Sales Tax) ซึ่งหมายถึง เงินรายได้ ทรัพย์สิน บริการ หรือที่เรียกชื่ออย่างอื่น ที่รัฐบาลหรือกรมสรรพสามิตจัดเก็บจากสินค้าเฉพาะอย่างทั้งจากภายในประเทศและจากการนำเข้าสินค้ารวมทั้งบริการบางประการ ทั้งนี้โดยมีเหตุผลสมควรที่สินค้าและบริการดังกล่าวจะต้องรับภาระภาษีสูงกว่าปกติ นอกจากนี้ยังเป็นภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บทอดเดียว (Single Stage Tax) โดยจัดเก็บจากผู้เสียภาษีซึ่งครอบคลุมถึงผู้ประกอบอุตสาหกรรม ผู้นำเข้าสินค้าและผู้ประกอบกิจการสถานบริการ ตามแหล่งผลิต สถานที่ผลิต หรือบริการ เพื่อนำไปใช้ให้เป็นประโยชน์ต่อสังคมโดยส่วนรวม ในส่วนของผู้เสียภาษีอาจผลักภาระภาษีที่ตนเสียไปให้กับผู้บริโภคได้

---

[32] เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. เล่มเดิม. หน้า 2.

2) วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต

ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีที่เรียกเก็บจากการขายสินค้าหรือโภคภัณฑ์ (Commodities) เฉพาะอย่างโดยมีวัตถุประสงค์หลักของการจัดเก็บ 3 ประการ ดังนี้

(1) เพื่อเป็นรายได้ของรัฐ ภาษีสรรพสามิตเป็นภาษีที่จัดเก็บง่าย เนื่องจากจัดเก็บจากผู้ผลิตและผู้นำเข้า ซึ่งเป็นการควบคุมการจัดเก็บจากต้นทาง มีผู้ประกอบการที่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีน้อยราย และปริมาณสินค้าที่ต้องเสียภาษีส่วนใหญ่สามารถนับจำนวนได้ จึงทำให้เป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐ เพราะสามารถขยายฐานภาษีและอัตราภาษีได้ง่ายเมื่อมีเหตุผลที่จำเป็น[33]

(2) เพื่อควบคุมการบริโภค ในกรณีนี้ภาษีสรรพสามิตมีลักษณะเป็นเครื่องมือของรัฐในการที่จะควบคุมพฤติกรรมการบริโภคของประชาชน ตลอดจนการควบคุมธุรกิจได้ด้วย ภาษีสรรพสามิตเป็นเครื่องมืออันหนึ่งในการลดปริมาณการบริโภคสินค้าและบริการบางชนิด ที่อาจเป็นผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดีของผู้บริโภค

(3) เหตุผลที่สำคัญในการพิจารณาจัดเก็บภาษีสรรพสามิตกับสินค้าบางประเภท คือ

1. เป็นสินค้าและบริการที่บริโภคแล้วอาจจะก่อให้เกิดผลเสียต่อสุขภาพและศีลธรรมอันดี เช่น สุรา ยาสูบ ไพ่ สนามม้าแข่ง ซึ่งรัฐจำเป็นต้องเข้าไปควบคุมดูแล เพราะเป็นสินค้าที่ก่อให้เกิดต้นทุนทางสังคมสูง

2. เป็นสินค้าและบริการที่มีลักษณะฟุ่มเฟือย เช่น รถยนต์นั่งราคาแพง เรือยอชต์ เครื่องดื่มบางประเภท น้ำหอม แก้วคริสตัล โคมระย้า

3. เป็นสินค้าและบริการที่ได้รับประโยชน์เป็นพิเศษจากกิจการของรัฐ เช่น น้ำมัน ผลิตภัณฑ์น้ำมัน เป็นต้น

ภาษีสรรพสามิตมีส่วนช่วยสนับสนุนและส่งเสริมการพัฒนาอุตสาหกรรมบางประเภท นอกจากนี้ ภาษีสรรพสามิตมีส่วนในการกระจายรายได้เนื่องจากภาษีสรรพสามิตจัดเก็บจากสินค้าและบริการฟุ่มเฟือย ผู้ที่ใช้สินค้าและบริการเป็นผู้มีรายได้สูงตามสมควรที่จะต้องรับภาระภาษีจากสินค้าและบริการเฉพาะอย่างสูงเช่นกัน และมีส่วนช่วยส่งเสริมการผลิตเพื่อทดแทนการนำเข้าและส่งเสริมการส่งออก

---

[33] ฐาปนี ทินทรชัย. (2541). **แนวคิด หลักการ และความสำคัญของภาษีสรรพสามิต.** หน้า 49.

3) ภาษีสรรพสามิตของประเทศไทย

ภาษีสรรพสามิต เป็นภาษีการขายชนิดหนึ่ง ซึ่งกรมสรรพสามิตเป็นผู้ดูแลรับผิดชอบการจัดเก็บ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเก็บภาษีจากสินค้าบางอย่างที่รัฐต้องการควบคุม หรือเป็นสินค้าอันเกี่ยวกับศีลธรรม หรือเป็นสินค้าฟุ่มเฟือย ในอดีตสินค้าที่เสียภาษีการค้าแล้วจะมิต้องเสียภาษีสรรพสามิตอีก แต่ปัจจุบันเมื่อได้เปลี่ยนระบบภาษีการบริโภคจากภาษีการค้าเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ได้มีการแก้กฎหมายกำหนดให้นำภาษีสรรพสามิตจัดเก็บควบคู่ไปกับภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าบางอย่าง เพราะเมื่อเปลี่ยนมาใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากการขายสินค้าหรือบริการทุกประเภทแล้ว สินค้าหรือบริการทุกชนิดจำเป็นจะต้องกำหนดให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งสิ้น ทั้งนี้ เพื่อให้กลไกของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มทำงานได้โดยสมบูรณ์ ผลจากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวทำให้ต้องมีการปรับปรุงโครงสร้างภาษีสรรพสามิตเสียใหม่ให้สอดคล้องกับหลักการภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยจะได้ทำการศึกษาในกรณีดังต่อไปนี้ (1) หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษี (2) ฐานของภาษี (3) สินค้าที่จะต้องเสียทั้งภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม (4) ภาระของภาษีสรรพสามิต

(1) หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของประเทศไทย

ภาษีสรรพสามิตในประเทศไทย[34] เป็นภาษีทางอ้อมที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคเช่นเดียวกับภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีการค้า แต่จัดเก็บจากการขายสินค้าและบริการเฉพาะบางประเภท เพราะมีเหตุผลสมควรที่สินค้าจะต้องรับภาระภาษีสูงกว่าปกติ อัตราภาษีจะแตกต่างกันโดยขึ้นอยู่กับความเหมาะสมของสินค้าและบริการแต่ละชนิด โดยประสงค์จะเรียกเก็บภาษีเพิ่มขึ้นจากภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิตจึงมีความสำคัญเป็นอย่างยิ่งเพราะอาจเป็นการบิดเบือนการตัดสินใจของผู้บริโภคซึ่งเป็นไปตามจุดประสงค์ที่รัฐบาลเก็บภาษีสรรพสามิต

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เป็นกฎหมายที่กำหนดโครงสร้างของภาษีสรรพสามิต ซึ่งอาจกล่าวโดยสรุปได้ว่า มีการกำหนดถึงขั้นตอนและวิธีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต ดังนี้

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต อาจแบ่งออกได้เป็น 4 ประเภท คือ

1. ผู้ประกอบการอุตสาหกรรม หมายถึง เจ้าของหรือผู้จัดการ หรือบุคคลอื่น ซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของโรงงานอุตสาหกรรม

---

[34] ชวลิต เศรษฐเมธีกุล. (2541). **สรรพสามิตกับรายได้ของประเทศ**. หน้า 18-21.

2. ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ หมายถึง เจ้าของหรือผู้จัดการ หรือบุคคลอื่นซึ่งรับผิดชอบในการดำเนินงานของสถานที่สำหรับประกอบกิจการในด้านบริการที่มุ่งหารายได้ เพื่อประโยชน์ทางธุรกิจของผู้ประกอบการ

3. ผู้นำเข้าสินค้า การนำเข้าสินค้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต หมายความถึง การนำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ดังนั้น ผู้นำเข้าจึงหมายความเช่นเดียวกับ "ผู้นำเข้า" ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ผู้นำเข้าของภาษีสรรพสามิต จึงหมายถึง เจ้าของ หรือผู้ที่มีกรรมสิทธิในสินค้านั้น และบุคคลอื่นที่มิใช่เจ้าของ หรือผู้มีกรรมสิทธิ์ในสินค้านั้นด้วย แต่ต้องเป็นผู้ครอบครอง หรือมีส่วนได้เสียในเวลาที่สินค้านั้นเข้ามา

4. บุคคลอื่นตามที่พระราชบัญญัตินี้กำหนด เช่น ผู้โอน หรือผู้รับโอน หรือบุคคลอื่นที่กฎหมายกำหนด เจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บน เป็นต้น

(2) ฐานภาษีสรรพสามิตของประเทศไทย

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการเสียภาษีสำหรับสินค้าไว้ 2 กรณี คือ การเสียภาษีตามปริมาณหรือตามสภาพ (Specific) และการเสียภาษีตามมูลค่าหรือตามราคา (Ad Valorem) โดยแบ่งการคำนวณฐานภาษีเป็นดังนี้

1) ฐานภาษีตามปริมาณ คือ ฐานภาษีที่คำนวณ โดยถือตามหน่วย ตามน้ำหนักสุทธิ หรือตามปริมาณสุทธิของสินค้า เช่น ภาชนะ ลูกบาศก์เซนติเมตร กิโลกรัมต่อลิตร

2) ฐานภาษีตามมูลค่า คือ ฐานภาษีที่คำนวณโดยถือตามมูลค่าของสินค้าหรือบริการเป็นฐานในการคำนวณภาษี โดยกำหนดอัตราภาษีเป็นร้อยละของมูลค่า หรือราคาสินค้าหรือบริการนั้นๆ

(3) สินค้าที่ต้องเสียทั้งภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต

เมื่อได้เปลี่ยนระบบการจัดเก็บภาษีการค้ามาเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ผลคือ ทำให้ต้องมีการปรับปรุงภาษีสรรพสามิตตามไปด้วย เนื่องจากการขายสินค้าและบริการทุกประเภทจำเป็นต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้นเพื่อเป็นการหลีกเลี่ยงปัญหาดังกล่าว จึงมีการแก้ไขปรับปรุงภาษีสรรพสามิตโดยมีสาระสำคัญ ดังต่อไปนี้

1. ยกเลิกการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่เสียภาษีสรรพสามิตในอัตราต่ำ เช่น ปูนซีเมนต์ ยานัตถุ์ ฯลฯ

2. ปรับลดอัตราภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าประเภทต่างๆ ที่เสียภาษีสรรพสามิต เช่น น้ำมัน และผลิตภัณฑ์น้ำมัน เครื่องดื่มต่างๆ ยาสูบ ฯลฯ

3. กำหนดให้สินค้าฟุ่มเฟือยหรือสินค้าที่เคยต้องเสียภาษีการค้าในอัตราสูงต้องเสียภาษีสรรพสามิต (ไปพร้อมกับภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย) เช่น รถยนต์นั่ง เรือยอชต์ ฯลฯ

4. อย่างไรก็ดี ในการกำหนดอัตราภาษีไว้เป็นเพดาน อัตราสูงสุด ซึ่งจะต้องมีพระราชกฤษฎีกาลดอัตราให้เป็นไปตามที่กำหนด

กระนั้นก็ดี ยังมีสินค้าบางอย่างแม้ว่าจะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว แต่ก็ยังต้องเสียภาษีสรรพสามิตอีก ซึ่งสามารถจำแนกประเภทได้ ดังนี้

1. สินค้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต พระราชบัญญัติสุรา พระราชบัญญัติยาสูบ และพระราชบัญญัติไพ่ เมื่อนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในการจัดเก็บภาษีแล้ว จึงต้องเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มควบคู่ไปกับภาษีสรรพสามิตด้วย ได้แก่

- น้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมัน เช่น น้ำมันเชื้อเพลิง หรือน้ำมันหล่อลื่น เป็นต้น
- เครื่องดื่ม เช่น น้ำอัดลม หรือเครื่องดื่มบำรุงกำลัง
- สุราและเบียร์
- ยาสูบ ยาเส้น
- ไพ่

2. สินค้าและบริการที่ต้องเสียภาษีการค้าในอดีต เมื่อได้นำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับแล้วยังคงต้องเก็บภาษีสรรพสามิตควบคู่ไปกับภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย คือ

- เครื่องปรับอากาศที่ทำความเย็น ไม่เกิน 72,000 บีทียูต่อชั่วโมง
- แก้วเลดคริสตัล
- รถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน
- เรือยอชต์
- น้ำหอม
- สนามแข่งม้า

(4) ภาระภาษีสรรพสามิตของประเทศไทย

การที่ภาษีสรรพสามิตของประเทศไทย เป็นภาษีจากการขายเฉพาะอย่าง ซึ่งผู้ประกอบการสามารถผลักภาระภาษีสรรพสามิตที่เกิดขึ้นไปข้างหน้าด้วยการรวมภาษีที่เสียเอาไว้ทั้งหมดกับราคาสินค้า เพื่อให้ผู้บริโภครับภาระภาษีไปทั้งหมด

2.3 แนวความคิดและเหตุผลในการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทย

ประเทศไทยใช้ภาษีการค้าจัดเก็บจากการบริโภคของประชาชนมาเป็นเวลานานแต่มีปัญหาบางประการทำให้ต้องจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนภาษีการค้า ซึ่งมีแนวคิดที่จะต้องทำการศึกษาถึง 1) แนวความคิดในการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทย 2) เหตุผลที่ประเทศไทยใช้กำหนดให้ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียว

2.3.1 แนวความคิดในการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทย

ก่อนที่ประเทศไทยจะเปลี่ยนระบบการจัดเก็บภาษีการขายจากภาษีการค้ามาเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวมีความเห็นในเรื่องการจัดเก็บเป็นหลายประการ ดังนี้

1) ความบิดเบือนทางเศรษฐกิจในแง่ของการผลิตภายในประเทศในอดีต โครงสร้างภาษีการค้าที่เป็นอยู่ขาดความเป็นกลาง (Neutrality) อย่างมากในด้านการแข่งขันกันของผู้ผลิตสินค้าภายในประเทศ และเป็นผลให้บิดเบือนการจัดหาทรัพยากร ทำให้ขาดประสิทธิภาพในการนำทรัพยากรมาใช้ให้เกิดประโยชน์สูงสุด ลักษณะของภาษีการค้าสนับสนุนให้เกิดการผลิตในลักษณะรวมตัวกันในแนวดิ่ง (Vertical Intergration) ทั้งๆ ที่ในสภาพการณ์ส่วนใหญ่การผลิตเฉพาะอย่าง (Specialization) จะก่อให้เกิดประโยชน์ในการพัฒนาอุตสาหกรรมได้ดีกว่า เพราะภาษีซ้ำซ้อน (Cascading) ที่เกิดจากโครงสร้างของภาษีการค้าที่เป็นอยู่ ทำให้ต้นทุนการผลิตสูงเกินกว่าที่ควรจะเป็น แม้ว่าภาษีการค้าจะมีลักษณะเป็นภาษีการขายทอดเดียวในระดับการผลิตก็ตาม แต่การจัดเก็บภาษีจากสินค้าซึ่งเป็นสินค้าขั้นกลาง หรือที่ใช้เป็นปัจจัยการผลิตได้ส่งผลให้ภาษีซึ่งถูกจัดเก็บในขั้นตอนการผลิตขั้นแรกๆ ถูกรวมเข้าเป็นต้นทุนของสินค้าด้วย ยิ่งไปกว่านั้นยังได้ถูกรวมเข้าไปเป็นฐานของภาษีในการจัดเก็บภาษีจากขั้นตอนการผลิตต่อไปด้วย

2) ความบิดเบือนทางเศรษฐกิจในแง่ของการค้าระหว่างประเทศ ปกติแล้วการคุ้มกันอุตสาหกรรมการผลิตภายในประเทศจะกระทำโดยมาตรการใช้อากรขาเข้าในอัตราสูง ดังนั้น เพื่อรักษาความเป็นกลางของภาษี อัตราภาษีการค้าในอดีตที่ใช้จัดเก็บจึงไม่ควรจะมีความแตกต่างกันระหว่างสินค้าชนิดเดียวกันที่ผลิตภายในกับสินค้าที่นำเข้าบางประเภท ยิ่งไปกว่านั้น การใช้กำไรมาตรฐานในการคิดคำนวณภาษีการค้ากับสินค้าที่นำเข้าก็ก่อให้เกิดความแตกต่างในอัตราภาษีการค้าที่แท้จริงระหว่างสินค้าที่ผลิตภายในประเทศกับที่นำเข้าโดยทั่วไป ภาพรวมเศรษฐกิจของประเทศไทยในสังคมโลกในขณะที่ใช้ภาษีการค้าบังคับอยู่ในปี พ.ศ. 2533 เครดิตของประเทศไทยในสังคมโลกอยู่ในอันดับ 31 ซึ่งแสดงให้เห็นว่าประเทศไทยอยู่ในระดับแนวหน้า ซึ่งในขณะนั้นประเทศไทยได้รับการยกย่องว่า

0199924

กำลังจะเป็นประเทศอุตสาหกรรมใหม่ (NICS) ทำให้ประเทศไทยต้องมีความรับผิดชอบต่อสังคมโลกมากขึ้น จำเป็นต้องยึดถือสิ่งที่โลกเขายึดถือกันมากขึ้น ถ้าหันมามองประเทศในเอเชียด้วยกันโดยเฉพาะประเทศในกลุ่มอาเซียน ประเทศเราเป็นที่พึงพอใจของนักลงทุนชาวต่างประเทศค่อนข้างมากประเทศหนึ่ง และนอกจากนั้นเราได้พยายามเข้าเป็นสมาชิกของความตกลงทั่วไปทางการค้าและศุลกากร (GATT ปัจจุบัน คือ องค์การการค้าโลก) ซึ่งแสดงเจตจำนง 2 อย่าง คือ

(ก) ในขณะนั้นประเทศไทยได้เข้าร่วมในกิจการค้าระหว่างประเทศอย่างจริงจังแล้ว

(ข) เนื่องจากข้อห้ามของ GATT (General Agreement on Tariff and Trade) ที่ห้ามชดเชยภาษีทางตรง[35] แต่ไม่ห้ามคืนภาษีทางอ้อม หลักเกณฑ์ของ GATT ในขณะนั้นห้ามประเทศในกรอบความร่วมมือ ห้ามรัฐบาลอุดหนุนช่วยเหลือการส่งออกหากประเทศใดฝ่าฝืนข้อกำหนดดังกล่าวก็จะถูกประเทศอื่นใช้มาตรการภาษีเพิ่ม[36] เพราะฉะนั้น เมื่อลักษณะการเก็บภาษีในประเทศไทยยังจะต้องพึ่งภาษีทางอ้อมเป็นหลักอยู่ ประเทศไทยจึงต้องใช้ภาษีทางอ้อมให้เหมาะสมกับสภาพการค้าระหว่างประเทศในขณะนั้นซึ่งก็คือภาษีมูลค่าเพิ่ม

ซึ่งนโยบายของรัฐบาลในขณะที่ยังใช้ภาษีการค้าได้แถลงไว้ที่รัฐสภา และได้ระบุเอาไว้ชัดเจนว่าจะปรับปรุงระบบภาษีอากรของประเทศให้มีความเป็นธรรมและเกื้อกูลต่อการขยายตัวทางเศรษฐกิจการลงทุนและการส่งออก ซึ่งในขณะนั้นกระทรวงการคลังเห็นว่าภาษีที่จะทำหน้าที่บรรลุเป้าหมายที่ตั้งไว้ได้คือภาษีมูลค่าเพิ่ม

3) ความซับซ้อนของโครงสร้างภาษีการค้าซึ่งเคยใช้จัดเก็บอยู่นั้น ในความรู้สึกของผู้ประกอบการซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีการค้าให้กับรัฐเห็นว่าโครงสร้างภาษีการค้าที่เป็นอยู่ยุ่งยากสลับซับซ้อนและยากต่อการปฏิบัติตาม นอกจากกฎหมายภาษีการค้าที่กำหนดให้อยู่ในประมวลรัษฎากรซึ่งได้ถูกแก้ไขโดยพระราชบัญญัติและพระราชกำหนดหลายฉบับแล้ว ยังมีกำหนดอยู่ในพระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวงการคลัง และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรอีกหลายฉบับด้วยกัน อัตราของภาษีการค้าที่นำมาใช้จัดเก็บนั้นมีถึง 12 อัตราด้วยกัน ตั้งแต่ร้อยละ 0.5 ร้อยละ 50[37] และอัตราที่ใช้จัดเก็บดังกล่าวก็ใช้กับฐานภาษีซึ่งแตกต่างกันไปตามแต่ประเภทของรายรับของกิจการซึ่งทำให้เห็นได้ว่ามีความละเอียดและความยุ่งยากต่อการจัดเก็บ โดยยังไม่มีความเหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจในขณะนั้นมากนักที่สินค้าและบริการซึ่งไม่มีความหลาหลายเพียงพอต่อการแบ่งประเภท

---

[35] ลาวัลย์ เขมะพันธุ์มนัส. (2533). **ภาษีมูลค่าเพิ่ม Value Added Tax.** หน้า 48.

[36] The General Agreement on Tariff and Trade. Article XVI. Article VI.

[37] เจริญ ธฤติมานนท์. หน้าเดิม.

มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

4) การจัดเก็บภาษีการค้ามีจุดบกพร่องซึ่งเป็นการเปิดช่องให้มีการหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance)[38] ขาดการบังคับให้มีการออกใบรับหรือใบสั่งสินค้าอย่างจริงจัง โดยการกำหนดโทษอย่างรุนแรงมีผลให้บัญชีของธุรกิจโดยเฉพาะอย่างยิ่งธุรกิจครอบครัวเชื่อถือไม่ได้ เพราะไม่ตรงกับความเป็นจริง ยิ่งกว่านั้น ความสับสนและไม่แน่นอนของกฎหมายและคำสั่งที่เกี่ยวข้องยังทำให้ผู้เสียภาษีไม่ให้ความร่วมมือและขาดแรงจูงใจที่จะมาเสียภาษี ปัจจัยต่างๆ เหล่านี้ได้เกื้อกูลให้บรรดาผู้ผลิตหลีกเลี่ยงภาษีกันอย่างกว้างขวาง ภาษีการค้าที่จัดเก็บทอดเดียวจากผู้ผลิตและผู้นำเข้าสำหรับสินค้าที่ผลิตหรือที่นำเข้านั้น ผู้ขายส่งและผู้ขายปลีกจะไม่ต้องเสียภาษีการค้าอีกเลย ดังนั้น ผู้ขายส่งและผู้ขายปลีกจึงมีโอกาสที่จะหลบหนีภาษีเงินได้โดยง่ายโดยพยายามไม่ออกใบเสร็จรับเงิน และไม่ลงบัญชีทั้งรายการซื้อและรายการขายเพราะผู้ซื้อส่วนใหญ่โดยเฉพาะประชาชนผู้บริโภคไม่สนใจที่จะขอใบเสร็จรับเงินอยู่แล้ว การติดตามและการตรวจสอบผู้ขายส่งและผู้ขายปลีกโดยเจ้าหน้าที่สรรพากรก็ทำได้ยากเพราะไม่มีหลักฐานอันสมบูรณ์ที่จะมาใช้ตรวจสอบและพิสูจน์การหลบหนีภาษีได้แต่เมื่อได้พิจารณาการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วจะพบว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่เก็บทุกทอดจากผู้ผลิตทุกระดับ ผู้ขายส่งและผู้ขายปลีกโดยผู้ขายแต่ละทอดของสินค้าสามารถเครดิตภาษีที่ตนจ่ายไปในตอนซื้อออกจากภาษีที่ตนจะต้องเสียในตอนขายได้ ภาษีมูลค่าเพิ่มมีกลไกของตนเอง[39] (Built-In) อยู่ในระบบภาษีที่ผู้ผลิตและผู้ขายจะต้องเรียกร้องขอใบกำกับสินค้าหรือใบเสร็จรับเงินที่ถูกต้องครบถ้วนเพื่อจะได้นำภาษีที่ตนจ่ายไปในตอนซื้อวัตถุดิบหรือสินค้ามาเครดิตออกจากภาษีที่ตนต้องเสียในตอนขายสินค้า ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มนอกจากจะป้องกันมิให้ผู้ผลิตและผู้ขายทุกทอดหลบหนีภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วยังมีผลทำให้การหลบหนีภาษีเงินได้เป็นไปได้โดยยากอีกด้วย

5) การแสวงหารายได้ให้รัฐไม่ทันกับการขยายตัวทางเศรษฐกิจ ภาษีการค้าเป็นภาษีหลักที่มีจุดมุ่งหมายเพื่อแสวงหารายได้ให้รัฐเป็นสำคัญ แต่แนวโน้มในระยะหลังได้บ่งชี้ให้เห็นว่าประสิทธิภาพของภาษีการค้าในฐานะเครื่องมือหารายได้ให้รัฐได้ตกต่ำไปจากเดิม ดังจะเห็นได้จากการพึ่งพาของ

---

[38] "การหลบหนีภาษีอากร" (Tax Evasion) หมายถึง การไม่ชำระภาษีตามส่วนที่ต้องรับผิดตามกฎหมายและเป็นสิ่งที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย แต่ผู้เสียภาษียังจะพยายามหลุดพ้นจากภาระภาษีด้วยวิธีการที่มิชอบนั้นและปกปิดรายได้โดยการปลอมแปลงหรือแสดงหลักฐานที่เป็นเท็จหรือหลอกลวงดำเนินธุรกิจโดยใช้กฎหมายในทางที่ผิด ในขณะที่ "การหลีกเลี่ยงภาษีอากร" (Tax Avoidance) หมายถึง การกระทำโดยชอบด้วยกฎหมายเพื่อลดจำนวนค่าภาษีที่ต้องชำระให้น้อยลง โดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายหรือวางแผนภาษีอากร. (อ้างถึงใน สุทธิพงษ์. (เมษายน, 2540). "**กฎหมายต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีของออสเตรเลีย.**" วารสารธรรมนิติ ฉบับเอกสารภาษีอากร. 16, 187. หน้า 197).

[39] SALE TAXATION IN FRANCE AND THE VALUE ADDED TAX. P 130.

ภาษีการค้าซึ่งชะงักงัน ไม่ขยายตัวตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศไทย การเปลี่ยนแปลงทางรายได้ภาษีอากรเมื่อปี พ.ศ. 2504 ในระยะเวลาที่ใช้ภาษีการค้านั้นประเทศไทยมีรายได้เกินครึ่ง (ร้อยละ 52) จากภาษีศุลกากร แต่ในปี พ.ศ. 2535 ก่อนที่จะทำการเปลี่ยนมาใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีศุลกากรแทบจะไม่สามารถจัดเก็บได้ในจำนวนสูง เนื่องจากติดข้อกำหนดขององค์การการค้าโลก (WTO) ในเรื่องการลดอัตราภาษีศุลกากรของประเทศต่างๆ ฉะนั้น จึงจำเป็นที่ประเทศไทยจะต้องพึ่งรายได้ภาษีภายในมากขึ้น ไม่ว่าจะเป็นภาษีการค้าหรือภาษีสรรพสามิต และรัฐพยายามที่จะจัดเก็บภาษีทางตรงเพื่อให้เงินได้เพิ่มขึ้น แต่อย่างไรก็ตาม การเน้นภาษีทางตรงก็มีขีดจำกัดค่อนข้างมากในขณะที่รัฐคิดว่าจะเพิ่มภาษีทางตรง ประเทศทั้งหลายในโลกรวมทั้งประเทศในภูมิภาคเอเชียนี้เริ่มจะลดภาษีทางตรงทั้งในแง่อัตราและจำนวนรายได้ เพราะฉะนั้น จึงเห็นได้ว่ามีข้อจำกัดมากมายในการที่จะพยายามเพิ่มการจัดเก็บภาษีทางตรง ดังนั้น ภาษีทางอ้อมจึงมีความสำคัญเป็นอย่างยิ่งในแง่ของรายได้ของรัฐ แต่การที่จะใช้ภาษีทางอ้อมให้มีส่วนสำคัญในการหารายได้ก็มีข้อบกพร่องบางประการตามที่เกิดกับภาษีการค้า เพราะฉะนั้น จึงจำเป็นต้องหาภาษีทางอ้อมที่คิดว่าเหมาะสมกับประเทศไทย เช่น สามารถจัดเก็บและเพิ่มรายได้ในระดับที่ดีพอสมควร มีความเป็นธรรมพอสมควรและสามารถจัดเก็บได้อย่างเสมอภาค ทั้งยังสามารถเป็นแหล่งข้อมูลเพื่อการจัดเก็บภาษีทั่วๆไปได้ รัฐพยายามหาระบบภาษีที่ทำให้จัดเก็บภาษีได้อย่างเสมอภาค ซึ่งในที่สุดรัฐก็เห็นว่าภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่เหมาะสมที่สุด

6) ปัญหาความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีการค้า ซึ่งความเป็นธรรมทางภาษีเป็นเรื่องที่สามารถพิจารณาได้อย่างกว้างขวางหลายด้านด้วยกัน กล่าวคือ อาจจะพิจารณาความเป็นธรรมในด้านของการบริหารการจัดเก็บภาษีและความเป็นไปของประเภทภาษีที่จัดเก็บ ซึ่งสามารถพิจารณาได้โดยสังเขปดังต่อไปนี้

(ก) ความเป็นธรรมในด้านการบริหารจัดเก็บภาษี หมายถึง เมื่อกฎหมายได้กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีประเภทใดแล้ว การบริหารจัดเก็บภาษีแต่ละประเภท[40] ได้ทำการจัดเก็บอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้ ซึ่งจะทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุกคนได้เสียภาษีตามสัดส่วนที่ตนควรจะต้องเสีย และเพื่อทำให้ทุกคนได้รับความเป็นธรรมจากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล

(ข) ความเป็นธรรมในประเภทของภาษีที่จัดเก็บ หมายถึง การจัดเก็บภาษีประเภทต่างๆ ในระบบของการจัดเก็บภาษีทั้งหมดได้ให้ความเป็นธรรมแก่ประชาชนทุกคนให้มีส่วนในการแบกรับภาระ

---

[40] พวกทำธุรกิจและอาจเสียภาษีไม่เต็มเม็ดเต็มหน่วย ถ้าหากธุรกิจนั่นใจ ภาษีที่เก็บทั่วถึงทุกคนที่ทำธุรกิจประเภทเดียวกัน แบบเดียวกันเกิดความเสมอภาคในการแข่งขัน. (อ้างถึงใน เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. เล่มเดิม. หน้า 4).

ค่าใช้จ่ายของประเทศโดยการเสียภาษีตามสัดส่วนที่ตนควรจะต้องเสีย อย่างไรก็ตาม การแบกรับภาระภาษีของแต่ละคนหรือการเก็บภาษีของรัฐบาลนั้น อาจจะพิจารณาจากความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละคน หรือพิจารณาจากผลประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับจากรัฐบาล เช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นการจัดเก็บภาษีโดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของบุคคล หรือการเก็บค่าทางด่วนก็เป็นการจัดเก็บภาษีโดยคำนึงถึงการได้รับผลประโยชน์ของผู้เสียภาษี เป็นต้น

จากการพิจารณาหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีดังกล่าว เมื่อนำมาพิจารณาในกรณีของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนการจัดเก็บภาษีการค้าในประเทศไทยในปัจจุบันแล้ว พอจะสรุปประเด็นสำคัญได้ ดังนี้[41]

ประการแรก การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหากว่าสามารถทำได้อย่างทั่วถึงแล้วก็จะทำให้เกิดความเป็นธรรมในระหว่างผู้ผลิตหรือผู้ขายสินค้าและบริการต่างๆ ได้ โดยจะเป็นประโยชน์อย่างมากต่อการส่งเสริมการส่งสินค้าขาออกไปแข่งขันกับต่างประเทศและจะช่วยพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศอีกทางหนึ่งด้วย อย่างไรก็ตาม ผู้บริโภคจะเป็นผู้ที่รับภาระของภาษีดังกล่าวไว้ทั้งหมด

ประการที่สอง สมมติว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มทำได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยก็จะทำให้รัฐบาลมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีเป็นอย่างมาก ถ้ารายได้จากการจัดเก็บภาษีดังกล่าวถูกนำไปใช้ในทางที่เป็นประโยชน์ต่อสังคมโดยส่วนรวม ประชาชนก็จะได้รับประโยชน์เพิ่มขึ้นตามไปด้วย

ประการที่สาม เมื่อพิจารณาถึงความเป็นธรรมในประเภทของภาษีที่จัดเก็บในประเทศไทยในขณะนั้นแล้ว อาจกล่าวได้ว่า การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะไม่ทำให้ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีดีขึ้น ทั้งนี้ เพราะเหตุว่าระบบภาษีที่จัดเก็บภาษีประเภทต่างๆ ในปัจจุบันมีความไม่เป็นธรรมอยู่มาก กล่าวคือ ประมาณร้อยละ 74 ของรายได้ที่มาจากภาษีของประเทศเป็นการจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภคหรือการซื้อขายสินค้าและบริการต่างๆ เป็นสำคัญ ร้อยละ 22 เป็นการจัดเก็บภาษีจากฐานของรายได้ ส่วนที่เหลือประมาณร้อยละ 4 เป็นการจัดเก็บภาษีจากฐานของทรัพย์สิน

จากโครงสร้างของระบบภาษีการค้าที่เคยจัดเก็บอยู่ในอดีตจะสังเกตได้ว่าระบบการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยยังขาดความเป็นธรรมอยู่มาก โดยจะพบว่าการจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภคมีมากเกินไป[42] และการจัดเก็บภาษีจากฐานทรัพย์สินมีน้อยเกินไป ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชน ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนการจัดเก็บภาษีการค้าอาจยังไม่ใช่

---

[41] ชัยรัตน์ เอี่ยมกุลวัฒน์. เล่มเดิม. หน้า 97-102.

[42] เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. เล่มเดิม. หน้า 2.

คำตอบสุดท้ายที่ทำให้ระบบการจัดเก็บภาษีมีความเป็นธรรมมากขึ้น แต่ถือได้ว่าเป็นจุดเริ่มต้นของการจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรมและกระจายรายได้ รายจ่ายในการบริโภคของประชาชนอย่างทั่วถึง

อย่างไรก็ตาม ความพยายามในการนำระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมาจัดเก็บแทนภาษีการค้านั้นเป็นสิ่งที่ควรได้รับการสนับสนุน ทั้งนี้ เนื่องจากเป็นการจัดเก็บภาษีการบริโภคที่ดีและมีประสิทธิภาพที่สุด แต่ปัญหาสำคัญที่จำเป็นจะต้องพิเคราะห์ของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่ที่การทำความเข้าใจกับประชาชน ประสิทธิภาพการบริหารการจัดเก็บ และนโยบายการตัดสินใจของรัฐบาลเป็นสำคัญ ในขณะเดียวกันรัฐบาลจะต้องหันมาพิจารณาถึงความเป็นธรรมในประเภทของภาษีที่จัดเก็บมากขึ้น เพื่อทำให้ประชาชนได้รับความเป็นธรรมในการเสียภาษีอย่างแท้จริง

2.3.2 เหตุผลในการกำหนดให้ภาษีมูลค่าเพิ่มมีอัตราเดียว

ในการเปลี่ยนแปลงระบบภาษีการค้าเป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม ประเทศไทยมีเหตุผลอันเกิดจากปัญหาของภาษีการค้าหลายประการ แต่ภาษีการค้าก็มีลักษณะที่ดีหลายอย่าง ซึ่งในข้อนี้จึงจะทำการศึกษาถึง 1) ลักษณะที่ดีของภาษีการค้า 2) เหตุผลที่ประเทศไทยกำหนดให้ภาษีมูลค่าเพิ่มมีอัตราเดียว 3) เหตุผลที่ทำให้ประเทศไทยไม่ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราในขณะนั้น 4) ปัญหาของภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย

2.3.2.1 ลักษณะที่ดีของภาษีการค้า[43]

ภาษีการค้าที่ประเทศไทยใช้ในการจัดเก็บในอดีตนั้นแม้จะมีข้อเสียอยู่หลายประการตามที่ได้ทำการวิเคราะห์กันแต่ก็ยังมีส่วนที่ดีซึ่งควรนำมาเป็นแนวคิดในการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณี ดังนี้

1) ภาษีการค้าเป็นภาษีที่เข้าใจได้ง่าย (Conceptually) เนื่องจากเป็นภาษีที่เก็บในอัตราคงที่บนฐานรายรับ ไม่ซุ่งยากซับซ้อนเหมือนภาษีมูลค่าเพิ่มเพราะการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นการขอคืนภาษีโดยวิธีเครดิตอาจก่อให้เกิดความเข้าใจสับสนของผู้ประกอบการก็ได้

2) ภาษีการค้าเป็นภาษีที่อำนวยรายได้ให้กับรัฐด้วยดีตลอดมา เพราะจำนวนภาษีที่เก็บได้เพิ่มขึ้นตามการขยายตัวทางเศรษฐกิจ

3) ภาษีการค้าเป็นภาษีที่จัดเก็บได้ง่าย เพราะทางภาคเอกชนไม่มีการจัดทำบัญชีอย่างละเอียดก็สามารถจัดเก็บได้ ทำให้ต้นทุนการจัดเก็บของรัฐบาลและค่าใช้จ่ายของเอกชนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรอยู่ในระดับที่ต่ำ

---

[43] เจริญ ธฤติมานนท์. (2533). **ปัญหาเกี่ยวกับภาษีการค้าและภาษีมูลค่าเพิ่ม**. หน้า 90-91.

4) โครงสร้างภาษีการค้าของไทย มีองค์ประกอบของการบรรเทาความรุนแรงของความเหลื่อมล้ำต่ำสูงทางเศรษฐกิจอยู่ในตัว กล่าวคือ ภาษีการค้าของไทยมีการจัดเก็บภาษีในอัตราสูงสำหรับสินค้าฟุ่มเฟือยหรือสินค้าสำหรับผู้ที่มีรายได้สูงใช้ และอัตราต่ำสำหรับสินค้าที่จำหน่ายกันโดยทั่วไป

2.3.2.2 เหตุผลที่ประเทศไทยใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียว

ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวจะสอดคล้องกับหลักการของภาษีการขายทั่วไปที่มุ่งจะให้บรรลุเป้าหมายในการแสวงหารายได้ให้รัฐเป็นสำคัญ และพยายามรักษาความเป็นกลางของภาษีต่อการบริโภคและการผลิตโดยอาจจะมีเป้าหมายอื่นประกอบด้วย เช่น ต้องการควบคุมการบริโภคสินค้าบางประเภทหรือความยุติธรรมในการกระจายรายได้ ซึ่งเป้าหมายเหล่านี้ควรเป็นหน้าที่ของภาษีอื่น ได้แก่ ภาษีสรรพสามิตและภาษีเงินได้ ซึ่งสามารถใช้เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์อื่นๆ ได้อย่างมีประสิทธิภาพมากกว่าการใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม การใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราจะทำให้เกิดการบิดเบือนพฤติกรรม การผลิตและการบริโภค และสร้างความยุ่งยากและซับซ้อนในการบริหารจัดเก็บและการปฏิบัติตามของผู้เสียภาษีอากร[44] ได้ ซึ่งสาเหตุที่ประเทศไทยได้เปลี่ยนจากการจัดเก็บภาษีการค้ามาเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียวนั้นมีเหตุผลดังต่อไปนี้

1) ปัญหาการเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อน โดยที่ภาษีมูลค่าเพิ่มจะไม่ก่อให้เกิดความซ้ำซ้อน ทั้งนี้ เป็นเพราะฐานภาษีเป็นมูลค่าที่เพิ่มขึ้น ไม่ใช่มูลค่าทั้งหมดหรือราคาขายหรือรายรับดังเช่นภาษีการค้า เมื่อการเสียภาษีซ้ำซ้อนไม่มี ต้นทุนการผลิตที่สูงเกินควรเพราะเหตุการเก็บภาษีซ้ำซ้อนจึงถูกขจัดออกไปเช่นเดียวกัน

2) ภาษีมูลค่าเพิ่มมีความเป็นกลางเพราะใช้อัตราเดียว การบิดเบือนการจัดสรรทรัพยากรอันเกิดจากภาษีการค้าหลายอัตราจึงถูกขจัดออกไป นอกจากนั้น แล้วภาษีมูลค่าเพิ่มยังมีความเป็นกลางระหว่างรูปแบบธุรกิจ กล่าวคือ ไม่ว่าจะขยายรูปแบบธุรกิจออกไปทั้งในด้านการผลิตในขั้นที่สูงขึ้น หรือการจำหน่ายให้กับผู้บริโภคในขั้นต่อไป ก็จะมีผลทางภาษีอย่างเดียวกัน เพราะฐานภาษี คือ มูลค่าที่เพิ่มขึ้น ไม่มีการนับซ้ำ การขจัดความลำเอียงในการจัดรูปธุรกิจออกไปนับเป็นการส่งเสริมการผลิตเพราะทำให้ธุรกิจเลือกจัดรูปองค์การที่มีประสิทธิภาพได้ ซึ่งความเป็นธรรมในกรณีนี้ หมายถึง ในเชิงการบริหารภาษี เพราะการประกอบกิจการของผู้ประกอบการไม่ว่าจะเป็น

---

[44] สาธิต รังคสิริ. (มิถุนายน, 2534). "อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มควรใช้อัตราเดียวหรือหลายอัตรา." วารสารธรรมนิติ ฉบับเอกสารภาษีอากร, ปีที่ 10. หน้า 120-121.

ธุรกิจใดๆ ที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มก็ต้องเสียภาษีในอัตราเดียวกันที่อัตราร้อยละ 10 จึงไม่มีความจำเป็นที่จะต้องมาตีความและมาจำกัดชนิดและอัตราภาษีสำหรับสินค้าประเภทต่างกัน

3) ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวมีโครงสร้างที่ง่ายสะดวกต่อการทำความเข้าใจและปฏิบัติตาม ทั้งนี้ เพราะภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวใช้กับสินค้าทุกทุกประเภทและสามารถคำนวณภาษีที่ต้องเสียได้โดยง่าย โดยนำภาษีขายลบด้วยภาษีซื้อ การบัญญัติกฎหมายก็ไม่จำเป็นต้องให้มีความสลับซับซ้อน

2.3.2.3 เหตุผลที่ทำให้ประเทศไทยไม่ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรา

ก่อนที่ประเทศไทยจะมีการใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียว ประเทศไทยเคยจัดเก็บภาษีการค้าแบบหลายอัตรามาแล้ว ซึ่งการนำภาษีการค้ามาใช้นั้นค่อนข้างที่จะมีความละเอียดและซ้ำซ้อนยากแก่การจัดเก็บ ดังนั้น เพื่อขจัดปัญหาดังกล่าวอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกนำมาใช้บังคับเป็นครั้งแรกและมีวิธีการจัดเก็บจากภาษีขายลบด้วยภาษีซื้อจะช่วยลดปัญหาต่างๆ ลงได้

1) อัตราภาษีหลายอัตรา[45] ทำให้มีการบิดเบือนพฤติกรรมของผู้ผลิตและผู้บริโภค เนื่องจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นหลายระดับอาจมีผลกระทบต่อระดับราคาสินค้าบางชนิดที่มีประโยชน์ และวัตถุประสงค์ในการใช้งานใกล้เคียงกันจนเกิดผลต่อการตัดสินใจของผู้บริโภคสินค้าและบริการชนิดนั้น

2) การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่ต่ำ อาจจะไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อผู้บริโภคในขั้นสุดท้าย เนื่องจากในระบบอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรา พ่อค้าสามารถผลักภาระภาษีไปให้กับผู้บริโภคหรือพ่อค้าอาจผลักภาระภาษีในอัตราที่สูงเกินจริงก็ได้

3) ในบางประเทศการที่รัฐบาลจัดงบประมาณสนับสนุนสินค้าและบริการที่จำเป็น เช่น อาหาร ไฟฟ้า พลังงาน ก็ไม่จำเป็นที่ต้องมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่ต่ำอีก

4) ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราจะสร้างความไม่พอใจให้แก่ผู้ประกอบการและผู้บริโภคที่อ้างว่าสินค้าที่ตนผลิตหรือบริโภคนั้นอยู่ในข่ายที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่ต่ำ ซึ่งอาจจะกระทบต่อผู้ประกอบการและผู้บริโภคสินค้าและบริการ ดังนี้

(1) สิ้นเปลืองทรัพยากรและเกิดปัญหาในทางปฏิบัติ เนื่องจากปัญหาในการกำหนดคำจำกัดความของสินค้าประเภทต่างๆ ที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราต่างกันยังมีความไม่ชัดเจนพอ และยังต้องอธิบายความหมายเหล่านั้นให้แก่พ่อค้าและประชาชนทั่วไปด้วย

---

[45] ปรีดี บุญยัง. เล่มเดิม. หน้า 99-100.

(2) ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราที่ต่ำจะทำให้รายได้ลดลง ส่วนสินค้าที่ถูกจัดเก็บในอัตราที่สูงเมื่อเทียบกับการบริโภคทั้งหมดแล้วจะถือว่าน้อยมาก รายได้จึงมีไม่มาก แต่มีต้นทุนในการจัดเก็บสูง ดังนั้น จึงควรใช้ภาษีสรรพสามิตในการจัดเก็บ[46] สำหรับการเก็บภาษีในอัตราสูงของสินค้าที่มีน้อยประเภท

จากที่ได้กล่าวมาทั้งหมดล้วนเป็นเหตุผลเบื้องต้นที่แสดงให้เห็นถึงการสนับสนุนแนวความคิดในการใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวสำหรับในประเทศไทย แต่ก็ควรมีการกำหนดให้ใช้อัตราศูนย์ (Zero Rate) สำหรับการส่งออก ทั้งนี้ เพื่อสถานภาพทางเศรษฐกิจของประเทศและระดับราคาสินค้าส่งออกเพื่อการแข่งขันทางการค้า และควรมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าบางประเภท เช่น สินค้าที่จำเป็นต่อการดำรงชีวิต หรือสินค้าเพื่อสิ่งแวดล้อม เป็นต้น

2.3.2.4 ปัญหาของภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทยในปัจจุบันเป็นระบบที่ค่อนข้างทันสมัยตามหลักสากล กล่าวคือ มีฐานภาษีกว้าง และมีการให้สิทธิประโยชน์โดยยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าและบริการที่จำเป็นบางชนิด และรายได้จากการจัดเก็บค่อนข้างสูง แต่ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บกันอยู่ในปัจจุบันก็มีปัญหาหลายประการที่ถือเป็นอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างมาก ซึ่งสามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภท[47] ดังนี้

1) ปัญหาในทางปฏิบัติ

ปัญหาทางปฏิบัติของภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ ปัญหาการบังคับใช้กฎหมายของเจ้าพนักงานที่อาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้ประกอบการหรือผู้มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

(1) ปัญหาการคืนภาษีให้แก่ผู้ประกอบการล่าช้า[48] ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ และมีเครดิตภาษี

---

[46] โกวิทย์ โปษยานนท์. (2534). **สัมภาษณ์ เปิดกรมสรรพสามิตผู้ป้องปรามความร่ำรวย.** หน้า 23-37.

[47] เสรี ลีลาภัย. (2539). **จุดอ่อนของภาษีมูลค่าเพิ่ม.** หน้า 35-43.

[48] สัดดา โภคาสถิตย์. (2535). **กลไกของภาษีมูลค่าเพิ่ม - ใบกำกับภาษี.** หน้า 11-29.

เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษี เนื่องจากการมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายนั้นมีสิทธิขอคืน[49] ภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งได้กำหนดให้ขอคืนได้ 2 วิธี คือ การขอคืนโดยการเครดิต[50] และการขอคืนเป็นเงินสด[51] ซึ่งการที่หน่วยงานของรัฐคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการล่าช้าอาจทำให้ผู้ประกอบการ เกิดการขาดสภาพคล่องทางการเงิน เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะมีการเก็บภาษีจากทุกขั้นตอนการผลิตที่เพิ่มขึ้น ผู้ประกอบการจึงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไปก่อนในส่วนที่เป็นภาษีซื้อจากการซื้อสินค้าวัตถุดิบในการประกอบกิจการและจะนำมาเครดิตคืนในภายหลัง ซึ่งในการคืนเงินภาษีนั้นก็มีขั้นตอนและวิธีการที่ยุ่งยาก ต้องใช้ระยะเวลา ซึ่งในช่วงเวลาดังกล่าว แทนที่ผู้ประกอบการจะได้ใช้เงินจำนวนนี้มาหมุนเวียนในการดำเนินงานต่อไป กลับทำให้ผู้ประกอบการบางรายต้องไปหาเงินทุนจากส่วนอื่นจนอาจทำให้กิจการเกิดปัญหาในการผลิตสินค้าเพราะขาดเงินทุนหมุนเวียน แต่เหตุผลที่กรมสรรพากรต้องคืนเงินภาษีล่าช้าก็มาจากการเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่มต้องใช้ใบกำกับภาษีในการพิจารณาคืนเงินภาษี ขั้นตอนการตรวจสอบเพื่อเป็นการป้องกันการรั่วไหลของเงินภาษีและการหลบเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มโดยวิธีการต่างๆ ดังนั้น เมื่อจำเป็นต้องทำการตรวจสอบให้รัดกุมมากขึ้น ความล่าช้าในการคืนภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีย่อมไม่อาจหลีกพ้นได้

---

[49] มาตรา 82/3 บัญญัติว่า ภายใต้บังคับมาตรา 82/7 มาตรา 82/8 และมาตรา 82/16 ให้ผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี

หากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น

หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ให้เป็นเครดิตภาษีและให้ผู้ประกอบการนั้นมีสิทธิได้รับคืนภาษี หรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามส่วน 8

ภาษีซื้อที่มิได้นำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีตามวรรคหนึ่งเพราะมีเหตุจำเป็น ตามที่อธิบดีกำหนด ให้มีสิทธินำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษี หลังจากนั้นได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด แต่ต้องไม่เกินสามปีนับจากวันที่ได้มีการออกใบกำกับภาษี.

[50] ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการฯ และมีเครดิตภาษีเหลืออยู่จากการคำนวณภาษีในเดือนภาษีใด มีสิทธิขอนำเครดิตภาษีส่วนเหลือนั้นยกไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนถัดจากเดือนภาษีที่คำนวณภาษีนั้น และหากในเดือนภาษีที่นำเครดิตไปชำระยังมีเครดิตภาษีคงเหลืออยู่อีกก็ให้นำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนถัดไปได้ เช่นนี้ถัดไปจนกว่าเครดิตที่เหลืออยู่นั้นจะหมดไป การไม่ลงลายมือชื่อในช่อง "การขอคืนภาษี" ให้ถือว่าประสงค์จะนำเครดิตภาษีไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนถัดไป.

[51] ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการคำนวณแล้ว ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย และมีเครดิตภาษีเหลืออยู่จะขอคืนเป็นเงินสดหรือขอโอนเข้าธนาคาร โดยจะต้องลงลายมือชื่อในช่องขอคืนภาษีเป็นเงินสดหรือโอนเข้าธนาคาร.

(2) ปัญหาการหลบเลี่ยงและโกงภาษีมูลค่าเพิ่ม[52] ประเทศไทยได้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value added Tax) ที่ยึดหลักการคำนวณภาษีโดยใช้ใบกำกับภาษี (Tax Invoice Method) ซึ่งกำหนดวิธีการคืนภาษีโดยให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดเพื่อประเมินตนเองถึงจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระหรือมีสิทธิขอคืนตามหลักเกณฑ์การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งกฎหมายกำหนดให้ใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานในการยื่นเสียภาษีเพราะใบกำกับภาษีจะประกอบด้วยภาษีซื้อหรือภาษีขายเป็นส่วนสำคัญ ในการคำนวณว่าจะมีภาษีที่ต้องชำระหรือสามารถขอคืนภาษีได้ ซึ่งการคืนภาษีอาจจะคืนเป็นเงินสดหรืออาจคืนเป็นเครดิตภาษีก็ได้ และการคืนโดยวิธีเครดิตนี้ก่อให้เกิดปัญหาการทุจริต เช่น ห้างร้านที่ขายสินค้าไม่ยอมออกใบกำกับภาษี โดยที่ประชาชนให้ความร่วมมือกับห้างร้านดังกล่าวยอมซื้อสินค้าโดยไม่รับใบกำกับภาษี หรือรับหลักฐานอื่นแทนซึ่งจะก่อให้เกิดการรั่วไหลของภาษีเพราะฐานของภาษีจะลดลง อีกทั้ง ใบกำกับภาษียังแสดงถึงจำนวนภาษีที่ชำระไว้กับราคาสินค้านั้นด้วย จึงเห็นได้ว่าใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานที่สำคัญที่ผู้ซื้อสินค้าจะนำไปใช้ในการเครดิตภาษี[53] โดยทำให้ภาษีที่ต้องชำระมีจำนวนน้อยลง หรือมีการนำใบกำกับภาษีปลอมไปขอคืนภาษีจากกรมสรรพากรโดยตรง ดังนั้น จึงทำให้ผู้ทุจริตมีการจัดตั้งสถานประกอบการขึ้นมาเพื่อผลิตใบกำกับภาษีออกมาขายโดยมิชอบด้วยกฎหมาย หรือที่เรียกว่า "ใบกำกับภาษีปลอม"[54] ซึ่งเหตุที่มีการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่องมาจากว่าผู้ประกอบการ

---

[52] สมภพ ผ่องสว่าง. (2541). **การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม : พ่อค้าโกงภาษีหรือราชญากร**. หน้า 53-69.

[53] มาตรา 84 บัญญัติว่า เครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษี จากการคำนวณภาษีตามมาตรา 82/3 ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธินำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา หรือมีสิทธิขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษี ของเดือนภาษีนั้นตามมาตรา 83 หรือมาตรา 83/1 เว้นแต่ในกรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมเพราะการยื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้อง ครบถ้วนตามมาตรา 83/4 ก็ให้มีสิทธิขอคืนพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมนั้น.

[54] มาตรา 89 บัญญัติว่า ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือบุคคลตามมาตรา 86/13 เสียเบี้ยปรับในกรณีและอัตราดังต่อไปนี้

(7) นำใบกำกับภาษีปลอมไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนมาใช้ในการคำนวณภาษี ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีนั้น

ในกรณีใบกำกับภาษีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถนำพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี ให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม.

มาตรา 90/4 บัญญัติว่า บุคคลดังต่อไปนี้ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

(7) ผู้ประกอบการโดยเจตนานำใบกำกับภาษีปลอม หรือใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไปใช้ในการเครดิต".

ต้องการลดค่าใช้จ่ายของตนเองเพื่อเพิ่มศักยภาพของตน โดยอาจมีการใช้วิธีการที่มิชอบด้วยกฎหมาย โดยมีการนำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้ เป็นต้น การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นได้ก่อให้เกิดปัญหาต่อระบบการเงินการคลังของประเทศอย่างร้ายแรง ผู้ที่กระทำความผิดดังกล่าวถือได้ว่าเป็นอาชญากรทางเศรษฐกิจ หรือที่เรียกว่าเป็น "อาชญากรรมคอเชิ้ตขาว" (White Collar Crime) โดยที่ผู้ทุจริตประเภทนี้จะไม่ใช่ผู้ที่ลงมือกระทำความผิดเองเพียงลำพัง แต่จะมีการทำเป็นขบวนการที่มีการวางแผนมาเป็นอย่างดี (Organized Crime) และผู้ที่ทุจริตจะมีการวางแผนคิดทุจริตมาตั้งแต่ต้นจะมีการจัดองค์กรที่มีเครื่องมือทันสมัย มีการจัดตั้งบุคคลที่น่าเชื่อถือมาจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการ แต่ตัวการในการกระทำความผิดที่แท้จริงจะอยู่เบื้องหลัง ปัญหาต่างๆ เหล่านี้เพิ่มมากขึ้นหากการดำเนินงานของส่วนราชการไม่มีมาตรการที่เฉียบขาดและรวดเร็ว ซึ่งกรมสรรพากรมีปัญหาในการดำเนินคดีในส่วนนี้มาก เพราะเป็นการยากที่จะหาตัวผู้กระทำความผิดและพิสูจน์เจตนาของผู้ใช้ใบกำกับภาษี และเนื่องจากปัญหาในดังกล่าวเป็นปัญหาเกี่ยวเนื่องในทางการตรวจสอบเพื่อคืนเงินภาษี เพราะเนื่องจากรัฐจะทำการตรวจสอบให้รัดกุมก็จะเกิดปัญหาการคืนเงินผิดพลาด แต่ถ้าไม่ทำการตรวจสอบให้ชัดเจนการใช้ใบกำกับภาษีปลอมก็จะทำให้เกิดการคืนเงินภาษีอากรผิดพลาดอันเป็นเหตุให้รัฐเสียหายเป็นจำนวนมากได้เช่นกัน[55]

2) ปัญหาในทางโครงสร้างภาษีที่เห็นได้ชัด มีเพียงผู้ประกอบการที่ผลิตสินค้าหรือบริการบางประเภทซึ่งมิใช่ผู้ส่งออกขอรับการสนับสนุนโดยจะขอเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์เพิ่มเติม หรือผู้ประกอบการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (ไม่ได้รับการขอคืนภาษีซื้อ) ขอยกเว้นภาษีซื้อเพื่อให้ปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม สินค้าบางรายการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในอดีตเมื่อตอนจัดเก็บภาษีการค้าสินค้าเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์อาหารไม่ว่าจะเป็นน้ำตาลทราย ซีอิ๊ว ฯลฯ ก็ล้วนแต่ถูกจัดเก็บภาษีการค้าในอัตราต่างๆ กันไป ซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวของประเทศไทยไม่สามารถชดเชยอัตราภาษีของสินค้าบางรายการได้ ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงได้ทำการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าที่ได้กล่าวมาข้างต้น

การที่กฎหมายยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับสินค้าและบริการบางชนิดอาจเป็นสิ่งที่สมควรสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบัน ซึ่งการยกเว้นดังกล่าวทำให้สินค้าและบริการนั้นอยู่นอกระบบของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและอาจช่วยลดภาระในการทำบัญชีต่างๆ ของกิจการได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกระบวนการผลิตสินค้าและบริการนั้นจะมีวัตถุดิบเข้ามาเกี่ยวข้องเสมอ วัตถุดิบ

---

[55] สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร. (2539). **รายงายประชุมรัฐสภา ญัตติเรื่อง การปลอมแปลงใบกำกับภาษีทำให้รัฐสูญเสียรายได้จำนวนนับแสนล้าน.**

เหล่านี้ถือได้ว่าเป็นที่มาและประกอบไปด้วยภาษีมูลค่าเพิ่มเสมอ การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับสินค้าและบริการดังกล่าวจึงทำให้ภาษีที่เกิดขึ้นจากการซื้อวัตถุดิบมาใช้ในการผลิตสินค้าและบริการหรือที่เรียกว่าภาษีซื้อไม่สามารถขอคืนได้และจะนำมาเครดิตภาษีก็ไม่ได้เช่นเดียวกัน เนื่องจากว่าสินค้าและบริการนั้นอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งผลก็คือ ภาษีซื้อนี้จะรวมอยู่ในราคาสินค้าและบริการเหล่านั้น ดังนั้น เมื่อเปรียบเทียบถึงต้นทุนในการผลิตสินค้าและบริการระหว่างผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มกับผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว จะพบว่าต้นทุนในการผลิตสินค้าชนิดเดียวกันมีความแตกต่างกันเพราะผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายสามารถขอคืนภาษีซื้อได้เมื่อมีการขายสินค้าและบริการเหล่านั้นออกไป และในส่วนที่เหลือก็สามารถผลักภาระไปยังผู้บริโภคได้เพราะภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมที่สามารถผลักภาระภาษีไปข้างหน้าได้ แต่ผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อ ผลก็คือ ทำให้ต้นทุนในส่วนตัวภาษีเพิ่มขึ้น แม้จะผลักภาระให้กับผู้บริโภคในการขายสินค้าและบริการได้ก็ตามแต่ราคาสินค้าและบริการก็อาจมีราคาสูงกว่าผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้

ซึ่งกรณีปัญหาที่เกิดขึ้นนี้ประมวลรัษฎากรมาตรา 81/3[56] ได้กำหนดให้บุคคลที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในกิจการบางอย่างสามารถแจ้งต่ออธิบดีเพื่อขอเข้าเป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มได้ แต่วิธีการเช่นนี้อาจไม่ใช่การแก้ปัญหาที่ดีพอ เนื่องจากว่าหากมีการขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยสำคัญผิดหรือมีการเสียภาษีไม่ถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนดแล้วก็อาจจะทำให้เกิดผลเสียมากกว่าผลดี

---

[56] มาตรา 81/3 บัญญัติว่า ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังต่อไปนี้ มีสิทธิแจ้งต่ออธิบดีตามแบบที่อธิบดีกำหนดเพื่อขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวดนี้ได้ โดยต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3

(1) กิจการขายสินค้าตามที่ระบุไว้ในมาตรา 81 (1) (ก) ถึง (ฉ)

(2) กิจการขนาดย่อมตามมาตรา 81/1

(3) กิจการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

เมื่อผู้ประกอบการตามวรรคหนึ่งได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/1 (2) แล้ว ผู้ประกอบการดังกล่าวจะเลิกเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ต่อเมื่อได้ใช้สิทธิขอถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/10 (3) และอธิบดีได้สั่งถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว.

บทที่ 3
หลักกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยเปรียบเทียบกับต่างประเทศ

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่ถือได้ว่ามีการแพร่หลายและขยายตัวรวดเร็วมากเมื่อเทียบกับการแพร่หลายของระบบภาษีอื่นในประวัติศาสตร์ของภาษีอากรโลก โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อประมาณ 50 ปีที่ผ่านมา ภาษีมูลค่าเพิ่มยังไม่เป็นที่แพร่หลายและรู้จักกันมากนัก จะมีการกล่าวเอาไว้บ้างก็เฉพาะในวิชาการคลังเท่านั้น แต่ในปัจจุบันภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเต็มรูป (หมายถึง ภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บในทุกขั้นตอนของการผลิต) ได้เป็นภาษีที่สำคัญของระบบการคลังของประเทศในทุกทวีปทั่วโลกไปเสียแล้ว

ในทวีปยุโรปมีประเทศที่ใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเต็มรูป เช่น ออสเตรีย เบลเยียม เดนมาร์ก ฝรั่งเศส อิตาลี สวีเดน ไอซ์แลนด์ และอังกฤษ เป็นต้น ทวีปอเมริกาและหมู่เกาะคาริบเบียนมีประเทศที่ใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเต็มรูป เช่น อาร์เจนตินา โบลิเวีย ชิลี คอสตาริกา ฮอนดูรัส แคนาดา อุรุกวัย เป็นต้น และในทวีปเอเชียแปซิฟิกและอัฟริกามีประเทศที่ใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเต็มรูป เช่น เกาหลี ไต้หวัน ญี่ปุ่น จีน ฟิลิปปินส์ มาดากัสก้า และเซเนกัล เป็นต้น

ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้กันอยู่ในปัจจุบันสามารถแบ่งตามอัตราการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการกำหนดให้มีวิธีในการจัดเก็บแบบอัตราเดียวหรือหลายอัตรา ซึ่งมีโครงสร้างทั่วไปคล้ายกัน คือเป็นการจัดเก็บจากการขาย แต่การจะมีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวหรือหลายอัตรานั้นขึ้นอยู่กับการกำหนดประเภทของสินค้าและบริการที่จะทำการจัดเก็บ ซึ่งประเทศส่วนใหญ่มักใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียวมากกว่าภาษีมูลค่าเพิ่มแบบหลายอัตรา ดังนั้น ในบทนี้จะทำการศึกษาถึง (1) ภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย (2) ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวในต่างประเทศ (3) ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราในต่างประเทศ ซึ่งมีดังต่อไปนี้

3.1 กฎหมายที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย

ภาษีเพื่อการบริโภคในประเทศไทยได้ทำการจัดเก็บมานานแล้วโดยมีวิธีการจัดเก็บและมีวัตถุประสงค์แตกต่างกันไป ในปัจจุบันประเทศไทยจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าและให้บริการ ซึ่งในหัวข้อนี้จะทำการศึกษาเกี่ยวกับ (1) กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย

(2) ขั้นตอนในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและฐานภาษี (3) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (4) การคำนวณมูลค่าของฐานภาษี (5) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (6) การชำระภาษีและการคำนวณภาษี เพื่อให้ทราบถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยให้ชัดเจนขึ้น

3.1.1 กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย

ประเทศไทยได้มีการบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวกับวิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเอาไว้ในประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้กรมสรรพากรมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี โดยภาษีมูลค่าเพิ่มได้ถูกนำมาใช้เพื่อจัดเก็บแทนภาษีการค้า เพราะเหตุอันเนื่องมาจากความยุ่งยากในการจัดเก็บของภาษีการค้า และการเป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาอุตสาหกรรมและการส่งออกของประเทศ จึงได้แก้ไขปัญหาที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีการค้าให้มาจัดเก็บในรูปของ "ภาษีมูลค่าเพิ่ม" หรือ "Value Added Tax" ซึ่งเป็นภาษีการขายทั่วไปในรูปแบบที่ประเทศต่างๆ นิยมใช้กัน

เมื่อวันที่ 4 ตุลาคม 2534 สภานิติบัญญัติแห่งชาติได้อนุมัติร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร[57] เพื่อจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนภาษีการค้าโดยเริ่มใช้ในวันที่ 1 มกราคม 2535 ในการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างการจัดเก็บภาษีการค้ามาเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น นับเป็นการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างการจัดเก็บภาษีครั้งสำคัญ เนื่องจากการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นได้กระทบต่อการเก็บภาษีอื่นทั้งในส่วนที่รัฐบาลเป็นผู้จัดเก็บและในส่วนที่เป็นรายได้ของท้องถิ่น ดังนั้น ในการแก้ไขประมวลรัษฎากรเพื่อจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในครั้งนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อให้ฐานภาษีที่ใช้จัดเก็บกว้างขึ้น ลดความซ้ำซ้อน และมีวัตถุประสงค์เพื่อเพิ่มรายได้ให้กับรัฐ แต่ในส่วนของการกระจายรายได้และการควบคุมการบริโภคของประชาชนนั้นจะนำภาษีสรรพสามิตมาใช้ในการจัดเก็บร่วมกับภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อให้สินค้าบางอย่างที่ต้องการควบคุมมีราคาสูงขึ้น

3.1.2 ขั้นตอนในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่เก็บจากการขายทำนองเดียวกับภาษีการค้า แต่ภาษีมูลค่าเพิ่มจะเก็บจากมูลค่าสินค้าส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิตและการจำหน่ายรวมทั้งการนำเข้า

คำว่า "ภาษีมูลค่าเพิ่ม" คือ ผลต่างระหว่างราคาสินค้าหรือบริการที่ขาย กับราคาสินค้าหรือบริการที่ซื้อมาใช้ในการผลิตหรือขาย รวมถึงค่าใช้จ่ายในการขาย และสินค้าทุนบางชนิดที่เกี่ยวเนื่องโดยตรงกับกิจการนั้นๆ

---

[57] สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร. (2539). **รายงายประชุมรัฐสภา ญัตติเรื่อง การปลอมแปลงใบกำกับภาษีทำให้รัฐสูญเสียรายได้จำนวนนับแสนล้าน.** หน้า 33.

3.1.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถแบ่งออกเป็น 3 ประเภท[58] ดังนี้

1) ผู้ประกอบการ หมายความว่า บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือบริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่ ซึ่งเมื่อพิจารณาจากมาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากรแล้วจะพบว่าผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นผู้ประกอบการนั้นเป็นบุคคลดังต่อไปนี้

(1) เป็น "บุคคล" ซึ่งตามมาตรา 77/1 (1) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น นิยามคำว่า "บุคคล" หมายความว่า บุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล หรือนิติบุคคล และยังได้แยกอธิบายความหมายไว้อีกตามลำดับดังนี้

บุคคลธรรมดา หมายความรวมถึง กองมรดก

คณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล หมายความว่า ห้างหุ้นส่วนสามัญ กองทุน หรือมูลนิธิที่มิใช่นิติบุคคล และให้หมายความรวมถึงหน่วยงาน หรือกิจการของเอกชนที่กระทำโดยบุคคลธรรมดาตั้งแต่สองคนขึ้นไปอันมิใช่นิติบุคคลด้วย

นิติบุคคล หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 องค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 สหกรณ์ และองค์กรอื่นที่กฎหมายกำหนดให้เป็นนิติบุคคล

(2) ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ตามมาตรา 77/1 (8) (9) และ (10) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้อธิบายความหมายไว้ตามลำดับ ดังนี้

"ขาย" หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอนสินค้าไม่ว่าจะมีประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ และให้หมายความรวมถึงความตามมาตรา 77/1 (8) (ก)-(ช) แห่งประมวลรัษฎากร

"สินค้า" หมายความว่า ทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่างที่อาจมีราคาและถือเอาได้ไม่ว่าจะมีไว้เพื่อขาย เพื่อใช้ หรือเพื่อการใดๆ และให้หมายความรวมถึงสิ่งของทุกชนิดที่นำเข้าในราชอาณาจักรด้วย

"บริการ" หมายความว่า การกระทำใดๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่า ซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า และให้หมายความรวมถึงการใช้บริการของตนเองไม่ว่าประการใดๆ แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึงความตามมาตรา 77/1 (10) (ก)-(ค) แห่งประมวลรัษฎากร

---

[58] มาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481.

อย่างไรก็ตาม ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวต้องประกอบกิจการในราชอาณาจักรเท่านั้น ทั้งนี้ ไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่ก็ตาม เช่น กรณีขายสินค้าก็จะต้องเป็นการขายสินค้าในราชอาณาจักรเท่านั้น ส่วนการให้บริการนั้นนอกจากการให้บริการในราชอาณาจักรและมีการใช้บริการในราชอาณาจักรเองแล้ว ยังรวมถึงกรณีการให้บริการที่ทำในราชอาณาจักรโดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้นจะอยู่ในหรือนอกราชอาณาจักร และยังรวมถึงกรณีการให้บริการของนอกราชอาณาจักรแต่ได้มีการใช้บริการในราชอาณาจักรด้วยตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร

(3) ผู้นำเข้า ตามมาตรา 77/1 (11) แห่งประมวลรัษฎากรได้ให้คำจำกัดความของ "ผู้นำเข้า" หมายความว่า ผู้ประกอบการหรือบุคคลซึ่งนำเข้า และมาตรา 77/1 (12) ได้ให้คำจำกัดความของคำว่า "นำเข้า" หมายความว่า นำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร และให้หมายความรวมถึงการนำสินค้าที่ต้องเสียอากรขาเข้าหรือที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อส่งออกด้วย

(4) ผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นกรณีพิเศษ ตามมาตรา 82/1 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่บุคคลดังต่อไปนี้

1. ในกรณีที่ผู้ประกอบการอยู่นอกราชอาณาจักรและได้ขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นปกติธุระโดยมีตัวแทนอยู่ในราชอาณาจักร ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ตัวแทนดังกล่าว

2. ในกรณีการขายสินค้าหรือการให้บริการที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ ตามมาตรา 80/1 (5) ถ้าภายหลังได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าหรือโอนสิทธิในบริการนั้นไปให้กับบุคคลที่มิใช่องค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล ได้แก่ ผู้รับโอนสินค้าหรือผู้รับโอนสิทธิในบริการดังกล่าว

3. ในกรณีสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ถ้าภายหลังสินค้านั้นต้องเสียอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่

(ก) ผู้มีความรับผิดตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

(ข) ผู้รับโอนสินค้า ถ้ามีการโอนสินค้าดังกล่าว

4. ในกรณีที่มีการควบกิจการเข้ากัน ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้ที่ควบเข้ากันและผู้ประกอบการใหม่

5. ในกรณีโอนกิจการ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้โอนและผู้รับโอน อนึ่ง มีกิจการบางประเภทที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งบัญญัติไว้ในมาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากร ตั้งแต่มาตรา 81/1 จนถึงมาตรา 81/3

3.1.4 การคำนวณมูลค่าของฐานภาษี

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มของฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร ให้ถือมูลค่าของฐานภาษีเมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น เว้นแต่กรณีดังต่อไปนี้

1) การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาท้องตลาดของสินค้าหรือการให้บริการในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น

2) การขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีที่ผู้ประกอบการนำสินค้าไปใช้ หรือได้ใช้บริการไม่ว่าโดยตนเองหรือบุคคลอื่น โดยมิใช่เพื่อการประกอบกิจการโดยตรงตามมาตรา 77/1 (8) (ง) หรือ (10) มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาท้องตลาดของสินค้าหรือบริการในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น

3) การขายสินค้าตามมาตรา 77/1 (8) (จ) ที่เกิดจากสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา 87 (3) หรือมาตรา 87 วรรคสอง มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดของสินค้าในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น

4) การขายสินค้าที่ได้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละศูนย์ ตามมาตรา 80/1 (5) และภายหลังได้มีการโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้าอันทำให้ผู้โอนสินค้ามีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/1 (2) มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาดตามสภาพหรือปริมาณของสินค้าที่เป็นอยู่ในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น

5) การขายสินค้าในกรณีที่ผู้ประกอบการมีสินค้าคงเหลือ และมีทรัพย์สินที่ผู้ประกอบการมีไว้ในการประกอบกิจการ ณ วันเลิกประกอบกิจการ มูลค่าของฐานภาษีให้ถือตามราคาตลาด[59] ในวันเลิกประกอบกิจการ

---

[59] ราคาตลาดตามมาตรานี้ ให้ถือราคาเฉลี่ยของราคาตลาดที่ซื้อขายกันตามความเป็นจริงทั่วไปในวันที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ทั้งนี้ ตามที่ได้มีการตรวจสอบราคาตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกำหนด และในกรณีที่มิอาจทราบราคาตลาดได้แน่นอน ให้อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศใช้เกณฑ์คำนวณเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดได้.

3.1.5 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทยเป็นประเภทอัตราเดียวจัดเก็บจากการขายสินค้าและการให้บริการทุกชนิดที่เป็นฐานต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ขณะเดียวกันก็ได้มีการกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราศูนย์และยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มโดยมีแนวคิดในการกำหนดอัตราภาษีดังนี้

1) ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 10

ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 10 ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการ รวมถึงกรณีนำเข้า หากเข้าเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนดไว้ครบถ้วนแล้วจะต้องจดทะเบียนเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือ ในวันที่ผู้ประกอบการมีการขายสินค้าหรือการให้บริการในราชอาณาจักรเป็นทางการค้าหรือการหากำไรเป็นปกติธุระ โดยกิจการที่จะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นต้องมีรายรับเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด (คือ เกินกว่า 1,800,000 บาทต่อปี) ประกอบกับกิจการนั้นไม่เข้าลักษณะที่จะได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (เช่น การขายพืชผลทางการเกษตร การขนส่งในประเทศ ฯลฯ) และไม่ใช่ประเภทกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ (ตัวอย่างเช่น ธนาคาร การค้าอสังหาริมทรัพย์ โรงรับจำนำ เป็นต้น)

2) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มศูนย์

อัตราภาษีร้อยละ 0 กล่าวคือ ผู้ประกอบการไม่ต้องเสียภาษีขาย แต่มีสิทธิขอคืนภาษี นอกจากนั้นยังกำหนดให้อัตราภาษีร้อยละ 0 ใช้บังคับสำหรับกิจกรรมต่างๆ อีกหลายกรณี สรุปได้ดังนี้

(1) การส่งออกสินค้าของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากการส่งออก ซึ่งการส่งออกที่จะได้รับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์จะต้องเป็นไปตามความหมายตามที่กฎหมายกำหนด

(2) การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการใช้บริการนั้นในต่างประเทศตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด คือ ต้องเป็นการให้บริการรับจ้างทำของให้กับผู้ประกอบการในต่างประเทศ โดยผู้ให้บริการจะต้องกระทำกิจการรับจ้างทำของในประเทศไทยและได้ส่งผลของการให้บริการรับจ้างทำของนั้นไปใช้ในต่างประเทศทั้งหมด แต่ไม่รวมถึงการให้บริการจัดนำเที่ยวในต่างประเทศ

(3) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยาน หรือเรือเดินทะเล เฉพาะกรณีที่ประเทศนั้นปฏิบัติทำนองเดียวกันกับบริษัทไทย

ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ ซึ่งมีผลเท่ากับไม่ต้องเรียกเก็บภาษีขาย และได้คืนภาษีซื้อทั้งหมดแต่ผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าว จะยังคงมีหน้าที่และความรับผิดชอบทั้งปวงตามกฎหมายอยู่เช่นเดิม อาทิ มีหน้าที่ออกใบกำกับภาษีขึ้นแบบ ภ.พ.30 เป็นต้น

3) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 2.5

ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยนั้นยังได้มีการกำหนดอัตราอื่นเอาไว้ คือ ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 2.5 ตามมาตรา 80/2 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ ผู้ประกอบการที่มีมูลค่าของฐานภาษี (รายรับ) จากการขายสินค้าหรือการให้บริการเกิน 600,000 บาทต่อปี แต่ไม่เกิน 1,200,000 บาทต่อปี โดยมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากฐานรายรับ โดยไม่มีสิทธิที่จะเครดิตภาษีตามมาตรา 79 วรรคสาม (3) แห่งประมวลรัษฎากร ห้ามไม่ให้ผู้ซึ่งจดทะเบียนดังกล่าวเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าและบริการ และออกใบกำกับภาษีตามมาตรา 82/16 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งปัจจุบันได้ยกเลิกระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 2.5 [60] แล้ว

4) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม[61] คือ การขายสินค้าหรือให้บริการของกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการไม่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่มิได้หมายความว่ากิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีจะปลอดภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะยังมีภาษีซื้อซึ่งกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มถูกเรียกเก็บไปตอนซื้อสินค้ามาใช้ในกิจการซึ่งยังตกเป็นภาระของกิจการอยู่ ยกตัวอย่างเช่น การทำเกษตรกรรมได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อขายสินค้าผู้ประกอบการไม่ต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากลูกค้า แต่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งจ่ายไปในปัจจัยที่ใช้ในการผลิต เช่น ปุ๋ย ยาฆ่าแมลง เป็นต้น การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนี้จะช่วยให้การบริหารจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของรัฐง่ายขึ้น แต่จะนำมาซึ่งความไม่เท่าเทียมกันในด้านต้นทุนการผลิตสำหรับผู้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มรัฐกระทำโดยเหตุผลต่างๆ ดังต่อไปนี้ เช่น เป็นสินค้าจำเป็นในการดำรงชีวิต เป็นสินค้าที่รัฐให้การส่งเสริม เป็นกิจการเพื่อสาธารณะประโยชน์ รัฐจึงได้กำหนดถึง

---

[60] พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 354 พ.ศ. 2542.

[61] มาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากร.พ.ศ. 2481.

กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 81 สำหรับการประกอบกิจการประเภทต่างๆ ดังนี้

(1) การขายสินค้าที่มิใช่การส่งออก หรือการให้บริการ ดังต่อไปนี้

(ก) การขายพืชผลทางการเกษตร ไม่ว่าจะเป็นลำต้น กิ่ง ใบ เปลือก หน่อ ราก เหง้า ดอก หัว ฝัก เมล็ด หรือส่วนอื่นๆ ของพืช และวัตถุพลอยได้จากพืช ทั้งนี้ ที่อยู่ในสภาพสด หรือรักษาสภาพไว้ เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่ง ด้วยการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง หรือด้วยการจัดทำ หรือปรุงแต่งโดยวิธีการอื่น หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีก หรือขายส่งด้วยวิธีการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง ทำให้แห้ง บด ทำให้เป็นชิ้น หรือด้วยวิธีอื่น ข้าวสาร หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการสีข้าว แต่ไม่รวมถึงไม้ซุง ฟืน หรือผลิตภัณฑ์ที่ได้จากการเลื่อยไม้ หรือผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรมตามลักษณะและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ข) การขายสัตว์ ไม่ว่าจะมีชีวิตหรือไม่มีชีวิต และในกรณีสัตว์ไม่มีชีวิตไม่ว่าจะเป็นเนื้อ ส่วนต่างๆ ของสัตว์ ไข่ น้ำนม และวัตถุพลอยได้จากสัตว์ ทั้งนี้ ที่อยู่ในสภาพสด หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่งด้วยการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง หรือด้วยการจัดทำหรือปรุงแต่งโดยวิธีการอื่น หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเพื่อการขายปลีก หรือขายส่งด้วยวิธีการแช่เย็น แช่เย็นจนแข็ง ทำให้แห้ง บด ทำให้เป็นชิ้นหรือด้วยวิธีอื่น แต่ไม่รวมถึงผลิตภัณฑ์อาหารที่บรรจุกระป๋อง ภาชนะ หรือหีบห่อที่ทำเป็นอุตสาหกรรม ตามลักษณะ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

(ค) การขายปุ๋ย

(ง) การขายปลาป่น อาหารสัตว์

(จ) การขายยาหรือเคมีภัณฑ์ที่ใช้สำหรับพืชหรือสัตว์ เพื่อบำรุงรักษา ป้องกัน ทำลายหรือกำจัดศัตรูหรือโรคของพืชและสัตว์

(ฉ) การขายหนังสือพิมพ์ นิตยสาร หรือตำราเรียน

(ช) การให้บริการการศึกษาของสถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน หรือโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน

(ซ) การให้บริการที่เป็นงานทางศิลปะและวัฒนธรรมในสาขา และลักษณะการประกอบกิจการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(ฌ) การให้บริการการประกอบโรคศิลปะ การสอบบัญชี การว่าความ หรือการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นตามที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรี ทั้งนี้ เฉพาะวิชาชีพอิสระที่มีกฎหมายควบคุม การประกอบวิชาชีพอิสระนั้น

(ญ) การให้บริการรักษาพยาบาลของสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล

(ฎ) การให้บริการวิจัย หรือการให้บริการทางวิชาการ ทั้งนี้ ในสาขา และลักษณะการประกอบกิจการที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(ฏ) การให้บริการห้องสมุด พิพิธภัณฑ์ สวนสัตว์

(ฐ) การให้บริการตามสัญญาจ้างแรงงาน

(ฑ) การให้บริการจัดแข่งขันกีฬาสมัครเล่น

(ฒ) การให้บริการของนักแสดงสาธารณะ ทั้งนี้ เฉพาะบริการในสาขาและลักษณะการประกอบกิจการตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

(ณ) การให้บริการขนส่งในราชอาณาจักร

(ด) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศ ซึ่งมิใช่เป็นการขนส่งโดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเล

(ต) การให้บริการเช่าอสังหาริมทรัพย์

(ถ) การให้บริการของราชการส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงบริการที่เป็นการพาณิชย์ของราชการส่วนท้องถิ่น หรือเป็นการหารายได้หรือผลประโยชน์ไม่ว่าจะเป็น กิจการสาธารณูปโภคหรือไม่ก็ตาม

(ท) การขายสินค้าหรือการให้บริการของกระทรวง ทบวง กรม ซึ่งส่งรายรับทั้งสิ้นให้แก่รัฐโดยไม่หักรายจ่าย

(ธ) การขายสินค้าหรือการให้บริการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนา หรือการสาธารณกุศลภายในประเทศ ซึ่งไม่นำผลกำไรไปจ่ายในทางอื่น

(น) การขายสินค้าหรือการให้บริการตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

(2) การนำเข้าสินค้าดังต่อไปนี้

(ก) สินค้าตาม (1) (ก) ถึง (ฉ)

(ข) สินค้าจากต่างประเทศที่นำเข้าไปในเขตปลอดอากร ทั้งนี้ เฉพาะสินค้าที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น

(ค) สินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

(ง) สินค้าซึ่งนำเข้าและอยู่ในอารักขาของศุลกากร แล้วได้ส่งกลับออกไปต่างประเทศโดยได้คืนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

3.1.6 การชำระภาษีและการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มให้ความสำคัญกับเอกสารหลักฐานเป็นอย่างยิ่ง สำหรับประเทศไทยใช้วิธีคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มแบบวิธีเครดิต (Credit Method) หรือวิธีใบกำกับภาษี (Invoice Method) ซึ่งเป็นวิธีคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่คำนวณจากผลผลิตที่ขายได้ (ภาษีขาย) แล้วนำภาษีของวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต (ภาษีซื้อ) ซึ่งแสดงในใบกำกับภาษีมาหักออก ผลลัพธ์ที่ได้จะเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้สำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียนแต่ละประเภท ดังนี้

(1) ผู้ประกอบการจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายเดือนเช่นเดียวกับที่เป็นระบบภาษีการค้าเคยปฏิบัติกัน

(2) ผู้ประกอบการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 10.0 (อาจลดลงได้โดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกา) การคำนวณภาษีที่ต้องชำระในแต่ละเดือน ดังนี้

ภาษีขาย หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเมื่อขายสินค้าหรือรับชำระค่าบริการหากภาษีขายเกิดขึ้นในเดือนใดก็เป็นภาษีขายของเดือนนั้น ไม่คำนึงว่าสินค้าที่ขายหรือบริการที่ให้นั้นจะซื้อมาหรือเป็นผลมาจากการผลิตในเดือนใดก็ตาม

ภาษีซื้อ หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการได้จ่ายให้กับผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการที่ผู้ประกอบการจดทะเบียน เมื่อซื้อสินค้าหรือรับชำระค่าบริการเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตน (ทั้งที่เป็นวัตถุดิบ หรือสินค้าทุนประเภทเครื่องจักร เครื่องมือและอุปกรณ์ เป็นต้น) หากภาษีซื้อที่เกิดขึ้นในเดือนใดก็เป็นภาษีซื้อในเดือนนั้น ไม่คำนึงว่าสินค้าที่ซื้อมานั้นจะขายหรือนำไปใช้ในการผลิตในเดือนใดก็ตาม ผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ต้องคำนวณหาจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ (หรือมีสิทธิได้รับคืน) เป็นรายเดือนๆ ละหนึ่งครั้งตามปฏิทิน

ภาษีที่ต้องชำระ = ภาษีขาย - ภาษีซื้อ

(3) ผู้ประกอบการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 จะต้องคำนวณภาษีจากรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ ในอัตราร้อยละ 1.5 ภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจากการซื้อสินค้ามาขายหรือรับบริการให้ถือเป็นต้นทุนของสินค้าหรือรายจ่ายของกิจการ

(4) สำหรับกรณีการนำเข้าสินค้า จะต้องชำระภาษีในขณะที่มีการนำเข้าโดยคำนวณในอัตราร้อยละ 7.0 จากฐานภาษีซึ่งประกอบด้วยราคาซี.ไอ.เอฟ. บวกอากรขาเข้า บวกภาษีสรรพสามิต (ถ้ามี) บวกภาษีและค่าธรรมเนียมในลักษณะทำนองเดียวกัน (ถ้ามี) และเมื่อได้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ผู้นำเข้าจะได้รับใบเสร็จรับเงินจากกรมศุลกากร ซึ่งหากผู้นำเข้าเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ใบเสร็จดังกล่าวถือเป็นใบกำกับภาษีและสามารถนำมาถือเป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีในเดือนนั้นได้

3.2 ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวในต่างประเทศ

ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวที่ใช้จัดเก็บอยู่ในประเทศไทย ปัจจุบันยังมีอีกหลายประเทศที่นำภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวมาใช้จัดเก็บจากการขายสินค้าและให้บริการ จึงต้องศึกษากฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยกับประเทศอื่นๆ เพื่อให้เห็นถึงความคล้ายคลึงกันหรือความแตกต่างของภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน ซึ่งในหัวข้อนี้จะได้ทำการศึกษาถึงกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศนิวซีแลนด์และประเทศญี่ปุ่น เพื่อทำการศึกษาวิเคราะห์ และเปรียบเทียบกับภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยต่อไป

3.2.1 ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศนิวซีแลนด์[62]

ประเทศนิวซีแลนด์เริ่มใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากการบริโภคโดยใช้ชื่อว่า Good and Services Tax (GST) โดยเริ่มใช้ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1989 ซึ่งในระยะเริ่มแรกนั้นการจัดเก็บเป็นแบบอัตรามาตรฐานอัตราเดียวที่ร้อยละ 10 แต่ปัจจุบันได้จัดเก็บเพิ่มขึ้นทำให้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศนิวซีแลนด์มีอัตราที่ร้อยละ 12.5[63] สำหรับการขายสินค้าและให้บริการที่อยู่ในลักษณะเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น จึงควรทำการศึกษาถึงขั้นตอนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและฐานภาษี ขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้

---

[62] CCH. Tnc. (1990). **New Zealand Master Tax Guide.** p. 112.

[63] **www.ird.govt.nz/gst/ceasing/.**

3.2.1.1 ขั้นตอนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและฐานภาษี

ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศนิวซีแลนด์[64] เป็นชนิดจัดเก็บจากรายจ่ายเพื่อการบริโภค ซึ่งจัดเก็บจากการขายทอดสุดท้าย โดยผู้ประกอบการสามารถผลักภาระภาษีไปยังผู้บริโภคได้ เนื่องจากเมื่อผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วสามารถคิดเป็นต้นทุนของสินค้า ซึ่งผู้บริโภคจะต้องรับภาระภาษีที่เกิดขึ้นไปเต็มที่ทุกทอด อันเป็นการกระจายความรับผิดชอบในการบริโภคกับผู้บริโภคแต่ละคนที่เป็นผู้ซื้อสินค้าและรับบริการชนิดนั้นๆ

3.2.1.2 ขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม

การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศนิวซีแลนด์ ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีต้องแจ้งให้หน่วยงานของรัฐทราบว่ากิจกรรมของตนอยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยต้องจดทะเบียนเมื่อรายรับถึงเกณฑ์ คือ ผู้ซึ่งประกอบกิจการซึ่งต้องเสียภาษีและมีมูลค่าการค้าขายเกินกว่าปีละ $40,000[65] ซึ่งเป็นจุดเริ่มต้นของผู้ประกอบการในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยผู้ประกอบการต้องทำบัญชีที่ละเอียดมากพอตามที่ได้กำหนดไว้ในแบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อให้เจ้าหน้าที่ของรัฐสามารถตรวจสอบได้ และผู้ประกอบการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มทุกรายจะต้องออกใบส่งของหรือใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการทุกครั้งซึ่งต้องมีการสำเนาเก็บไว้ด้วย และยังจะต้องออกให้กับผู้ซื้อหรือลูกค้าที่ทำการซื้อสินค้าหรือบริการทุกครั้งผู้เสียภาษี ซึ่งกิจการที่ต้องเสียภาษี ได้แก่ กิจการธุรกิจการค้า (ทั้งค้าส่งและค้าปลีก) งานอาชีพ รวมไปถึงกิจการที่เป็นสาธารณะและกิจการขององค์การบริหารส่วนท้องถิ่นที่มีมูลค่าเกินกว่าฐานภาษีที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม การจำหน่าย จ่ายโอนที่พึงเสียภาษี คือ การจำหน่ายสินค้าและบริการทุกชนิดในราชอาณาจักร รวมทั้งการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ

3.2.1.3 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศนิวซีแลนด์มีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้ใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานสำคัญในการคำนวณภาษี[66] โดยมีหลักการทั่วไปในการคำนวณ คือ นำภาษีซื้อหักกับภาษีขาย[67] ผลต่างที่ได้จากการคำนวณจะเป็นจำนวนเงินที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือขอคืนภาษีต่อไป นอกจากนี้

---

[64] Neil Warren. (2000). **A PROSPECT INTELLIGENCE REPORT**. p. 107-112.

[65] **www.ird.govt.nz/gst/introduction/glossary/#tax-payable.**

[66] Neil Warren. หน้าเดิม.

[67] แหล่งเดิม.

ใบกำกับภาษียังใช้เป็นเอกสารในการยืนยันความถูกต้องหรือตรวจสอบการทำบัญชีต่างๆ เพื่อป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไปด้วย

3.2.1.4 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

โครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศนิวซีแลนด์มีการเปลี่ยนแปลงในรายละเอียดจากเดิมที่เคยจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 มาเป็นจัดเก็บในอัตราร้อยละ 12.5 แต่แม้ว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีอย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มก็ยังเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียว โดยมีแนวความคิดที่ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวนั้นจะทำให้มีฐานภาษีมูลค่าเพิ่มที่กว้างกว่าในการจัดเก็บ โดยมีอัตรามาตรฐานเพียงอัตราเดียวสำหรับการขายสินค้าและให้บริการทั่วไปที่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศนิวซีแลนด์จึงเป็นประเภทอัตราเดียว ซึ่งสามารถจำแนกตามฐานภาษีได้ดังนี้

1) อัตราเดียวร้อยละ 12.5 เป็นอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บจากราคาขายสินค้าในกรณีที่ราคาขายไม่รวมภาษีครอบคลุมทุกขั้นตอนการขายสินค้าและการให้บริการที่เป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศนิวซีแลนด์

2) มีการใช้อัตราภาษีเป็นศูนย์[68] สำหรับสินค้าและบริการที่ได้รับอัตราภาษีเป็นศูนย์ ได้แก่

2.1 สินค้าที่ถูกจำหน่ายออกนอกราชอาณาจักรและไม่ถูกนำเข้ามาขายในประเทศ

2.2 บริการที่มีลักษณะเป็นการส่งออก เช่น การขนส่งระหว่างประเทศ และบริการที่ให้ในต่างประเทศ

3) มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับสินค้าและบริการที่ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ การบริจาคสินค้าและบริการโดยผู้ประกอบการซึ่งไม่ได้มุ่งหวังกำไร ซึ่งได้แก่

3.1) การให้บริการทางการเงิน หรือการทำธุรกรรมทางการเงิน

3.2) การให้เช่าที่อยู่อาศัยและการขายที่อยู่อาศัยซึ่งได้ถูกเช่ามาแล้วเป็นเวลา 5 ปี

---

[68] www.ird.govt.nz/gst/introduction/glossary/#zero-rating.

3.2.1.5 ภาษีเพื่อการบริโภคชนิดอื่น

นอกจากประเทศนิวซีแลนด์จะได้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ประเทศนิวซีแลนด์ยังมีการเก็บภาษีเพื่อการบริโภคอย่างอื่นจากการขายสินค้าบางอย่าง (Selective Tax) ซึ่งจัดเก็บควบคู่ไปกับภาษีมูลค่าเพิ่มโดยมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บเช่นเดียวกับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของประเทศไทย คือ เพื่อจำกัดการบริโภคสินค้าบางชนิดที่เป็นการฟุ่มเฟือย สินค้าที่ขัดต่อศีลธรรม หรือสินค้าที่ทำลายสิ่งแวดล้อมโดยจัดเก็บจากเครื่องดื่มแอลกอฮอล์ รถยนต์ น้ำมัน เป็นต้น

3.2.2 ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศญี่ปุ่น

ประเทศญี่ปุ่นได้นำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2533[69] โดยใช้ชื่อทางภาษีว่า (The General Consumption Tax) ระยะแรกการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นแบบอัตรามาตรฐาน คืออัตราเดียวที่ร้อยละ 3 ซึ่งถือว่าต่ำมากเมื่อเทียบกับประเทศอื่น เช่น ประเทศไทยจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 10 และประเทศนิวซีแลนด์จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 12.5 แต่ปัจจุบันประเทศญี่ปุ่นได้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่เพิ่มขึ้นทำให้ปัจจุบันการจัดเก็บอยู่ที่อัตราร้อยละ 5 และมีฐานภาษีจัดเก็บจากการขายสินค้าและให้บริการที่เป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น จึงควรทำการศึกษาถึงขั้นตอนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มฐานภาษี ขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มรวมถึงอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

3.2.2.1 ขั้นตอนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและฐานภาษี[70]

ภาษีมูลค่าเพิ่มของญี่ปุ่นเป็นชนิดจัดเก็บจากรายจ่ายเพื่อการบริโภค ครอบคลุมทุกขั้นตอนการขายสินค้าและการให้บริการ ซึ่งจัดเก็บจากการขายทอดสุดท้าย โดยผู้ประกอบการสามารถผลักภาระภาษีไปยังผู้บริโภคได้ เนื่องจากผู้ประกอบการเมื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วสามารถคิดเป็นต้นทุนของสินค้า ซึ่งผู้บริโภคจะต้องแบกรับภาระภาษีที่เกิดขึ้นไปเต็มที่ทุกทอด ซึ่งเป็นการกระจายความรับผิดชอบในการบริโภคกับผู้บริโภคแต่ละคนซึ่งเป็นผู้ซื้อสินค้าและรับบริการชนิดนั้นๆ

3.2.2.2 ขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม

การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศญี่ปุ่น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องแจ้งให้หน่วยงานของรัฐทราบว่ากิจกรรมของตนอยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยต้องจดทะเบียนเมื่อรายรับถึง

---

[69] สาธิต รังคสิริ. (2539). **บทเรียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศญี่ปุ่น**. หน้า 48-56.

[70] Hiromitsu Ishi. (2002). **THE JAPANESE TAX SYSTEM**. p.268-299.

เกณฑ์ คือ ผู้ซึ่งประกอบกิจการซึ่งต้องเสียภาษีและมีมูลค่าการค้าขายเกินกว่าปีละ 100 ล้านเยนต่อปี [71] ซึ่งเป็นจุดเริ่มต้นของผู้ประกอบการในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยผู้ประกอบการต้องมีการทำบัญชีที่ละเอียดตามที่ได้กำหนดไว้ในแบบภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่องจากประเทศญี่ปุ่นใช้ระบบบัญชี (Accounts Method) ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งบัญชีที่ผู้ประกอบการทำขึ้นเจ้าหน้าที่ของรัฐจะต้องสามารถตรวจสอบได้ตลอดเวลา และผู้ประกอบการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มทุกรายเมื่อได้ขายสินค้าจะต้องออกใบส่งของหรือใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการทุกครั้งโดยต้องมีการสำเนาเก็บไว้ด้วย ซึ่งกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ กิจการธุรกิจการค้า (ทั้งค้าส่งและค้าปลีก) งานอาชีพ ทั้งกิจการที่เป็นสาธารณะและกิจการขององค์การบริหารส่วนท้องถิ่นที่มีมูลค่าเกินกว่าฐานภาษีที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มการจำหน่าย จ่ายโอนที่พึงเสียภาษี คือ การจำหน่ายสินค้าและบริการทุกชนิดในราชอาณาจักร รวมทั้งการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ

3.2.2.3 การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศญี่ปุ่นมีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยไม่ได้ใช้ใบกำกับภาษีหรือใบกำกับสินค้าเป็นหลักฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับประเทศอื่น แต่ประเทศญี่ปุ่นใช้ระบบบัญชี (Accounts Method) เพื่อคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม[72] ซึ่งแตกต่างกับประเทศอื่นๆ ที่มีหลักการในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ นำภาษีซื้อหักกับภาษีขาย ทำให้ผลต่างที่ได้จากการคำนวณจะเป็นจำนวนเงินที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือขอคืนภาษีต่อไป นอกจากนี้ ใบกำกับภาษียังใช้เป็นเอกสารในการยืนยันความถูกต้องหรือตรวจสอบการทำบัญชีต่างๆ เพื่อป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

3.2.2.4 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

โครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศญี่ปุ่นได้มีการเปลี่ยนแปลงในรายละเอียด คือ มีการเพิ่มมูลค่าของภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเปลี่ยนจากร้อยละ 3 มาเป็นร้อยละ 5[73] โดยยังมีลักษณะเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวเช่นเดิม และมีแนวคิดพื้นฐานว่าการมีภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวจะทำให้มีฐานภาษีมูลค่าเพิ่มที่กว้างกว่าในการจัดเก็บ โดยมีอัตรามาตรฐานสำหรับการขายสินค้าและการให้บริการทั่วไปที่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศญี่ปุ่นสามารถจำแนกได้ดังนี้

---

[71] แหล่งเดิม

[72] แหล่งเดิม.

[73] แหล่งเดิม.

1) ขอบเขตของภาษี ผู้เสียภาษี คือ ผู้ซึ่งประกอบกิจการซึ่งต้องเสียภาษี และมีมูลค่าการขายสินค้าและบริการทั่วไป

2) มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับสินค้าและบริการบางประเภท ได้แก่

2.1 การขายหรือให้เช่าที่ดิน

2.2 กิจการบางอย่างที่ทำโดยรัฐ เช่น พันธบัตรรัฐบาล การแข่งขันกีฬาของรัฐบาลกลางและรัฐบาลท้องถิ่น

2.3 กิจการที่มีลักษณะเป็นการให้บริการสาธารณะ โรงเรียน หรือโรงพยาบาล เป็นต้น

3) ประเทศญี่ปุ่นไม่ได้เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราศูนย์ กับการส่งออกสินค้าแต่จะให้ได้รับยกเว้นภาษี แต่ยอมให้ขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มจากการลงทุนได้ด้วยเป็นพิเศษ

4) สินค้าเกษตรประเทศญี่ปุ่นมีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าเหล่านี้ด้วย แต่ประเทศส่วนใหญ่มักจะยกเว้นภาษีให้เนื่องจากเป็นสินค้าที่จำเป็นแก่การครองชีพ

5) อัตราภาษีในประเทศญี่ปุ่น มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่ใช้จัดเก็บอัตราเดียว คือ ร้อยละ 5 ซึ่งถือว่าต่ำมากเมื่อเทียบกับประเทศอื่น เช่น ไทยจัดเก็บร้อยละ 10 นิวซีแลนด์จัดเก็บร้อยละ 12.5% เป็นต้น

3.2.2.5 ความแตกต่างระหว่างภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศญี่ปุ่นกับประเทศไทย[74]

ภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ของประเทศญี่ปุ่น ที่จัดเก็บในปัจจุบันถือว่าประสบความสำเร็จในการบังคับใช้เป็นอย่างมาก ซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศญี่ปุ่นมีลักษณะเด่น 3 ประการ คือ

1) ไม่ได้บังคับว่าผู้ประกอบการจะต้องออกใบกำกับภาษีเมื่อมีการขายสินค้า

2) ขั้นตอนในการจัดเก็บเข้าใจได้ง่าย ไม่ซับซ้อน

3) มีการนำเอา Marginal Deduction มาใช้ในการยกเว้นภาษี

โดยปกติแล้วการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศต่างๆ ใบกำกับภาษีถือเป็นหลักฐานสำคัญในการเครดิตภาษี เพราะใบกำกับภาษีแสดงให้เห็นถึงภาษีซื้อหรือภาษีขายสำหรับสินค้าและบริการเพื่อใช้คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ประเทศญี่ปุ่นไม่มีการนำใบกำกับภาษีมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศญี่ปุ่นไม่ได้บังคับว่าในการขายสินค้าหรือ

---

[74] แหล่งเดิม. p. 281-285.

ให้บริการผู้ประกอบการจะต้องออกใบกำกับภาษีทุกครั้ง แต่ผู้ประกอบการจะต้องมีหลักฐานการขายสินค้า เช่นใบส่งของหรือใบกำกับสินค้าก็ได้

เมื่อใบกำกับภาษีไม่ใช่สิ่งสำคัญในการเครดิตภาษี การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศญี่ปุ่น จึงคำนวณโดยใช้ระบบบัญชี (Accounts method) ซึ่งจะมีวิธีการคำนวณภาษีเป็นกรณีเฉพาะ กล่าวคือ นำราคาซื้อสุทธิหักออกจากราคาขายสุทธิ (Total Sales) โดยราคาซื้อและราคาขายสุทธิจะต้องมีการบันทึกเอาไว้ในรายการบัญชีของผู้ประกอบการ ซึ่งเมื่อมีการหักออกแล้วก็จะเหลือราคาที่เป็นส่วนต่าง (Balance) โดยนำราคาส่วนต่างนั้นมาคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรณีผู้ประกอบการได้จัดทำบัญชีสินค้าเพื่อใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มครบถ้วนแล้ว ก่อนจะนำไปยื่นต่อรัฐเพื่อใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการจะต้องนำบัญชีไปให้ผู้ตรวจสอบบัญชี (Audit of Accounts) ทำการตรวจสอบความถูกต้องของบัญชีสินค้าและผู้ตรวจสอบบัญชีจะต้องรับรองความถูกต้อง ผู้ประกอบการจึงจะสามารถนำไปใช้คำนวณภาษี แต่มิใช่ว่าผู้ตรวจสอบบัญชีรับรองแล้วผู้ประกอบการจะสามารถใช้เครดิตภาษีได้ทันที เพราะในการเครดิตภาษียังมีข้อกำหนดอื่นๆ เช่น ผู้ประกอบการจะต้องระบุชื่อกิจการมิฉะนั้นรัฐอาจปฏิเสธการเครดิตภาษีได้

ในกรณีเช่นนี้อาจเกิดปัญหาในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มว่าจะเชื่อได้อย่างไรว่าผู้ประกอบการไม่ได้แจ้งข้อความอันเป็นเท็จเกี่ยวกับภาษีซื้อ (Input Tax) ซึ่งหากเป็นการคำนวณภาษีในประเทศอื่นแล้ว เจ้าหน้าที่ของรัฐจะเข้าไปตรวจสอบความถูกต้องของใบกำกับภาษี แต่ในกรณีของประเทศญี่ปุ่นที่คำนวณภาษีโดยวิธีการทางบัญชี การตรวจสอบจะกระทำโดยผ่านทางผู้ตรวจสอบบัญชี (Audit of Accounts) ซึ่งอาจจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้ และผู้ตรวจสอบบัญชียังมีคณะกรรมการตรวจสอบบัญชีควบคุมอีกชั้นหนึ่ง

จึงเห็นได้ว่าวิธีการเครดิตโดยทางบัญชีนี้มีความสะดวก ไม่ซับซ้อน ทำให้คำนวณภาษีได้ง่าย ทั้งยังเป็นการสร้างแรงจูงใจในการเสียภาษีให้กับผู้ที่คิดจะหลบเลี่ยงภาษีได้อีกด้วย ซึ่งประเทศญี่ปุ่นได้ประโยชน์จากการคำนวณภาษีวิธีนี้จากกลุ่มผู้ประกอบการขนาดเล็ก (Small Distributors) ที่ถูกกำหนดให้มีการออกใบกำกับภาษีเมื่อมีรายได้เกิดขึ้น โดยที่จะไม่มีการเครดิตภาษีในเวลาต่อมา

3.3 ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราในประเทศอื่นๆ

ประเทศในทวีปยุโรปส่วนใหญ่ใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในการจัดเก็บจากการขายสินค้าและให้บริการซึ่งมีการจัดเก็บกันมาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2503 โดยคำนึงถึงโครงสร้างเศรษฐกิจ และระดับการพัฒนาของแต่ละประเทศ ซึ่งส่วนใหญ่ใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มจากฐานการบริโภค (Consumption Type VAT) เนื่องจากข้อดีในเรื่องการพัฒนาเศรษฐกิจ โดยวิธีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มมักจะใช้วิธีการเครดิตภาษีหรือวิธีใบกำกับภาษี (Invoice Method) ประเทศในทวีปยุโรปส่วนใหญ่ใช้อัตรา

ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบหลายอัตราโดยมีอัตราตั้งแต่ 2 อัตราขึ้นไป โดยประเทศที่ใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราจะมีอัตรามาตรฐานสำหรับสินค้าและบริการทั่วไป และมีอัตราลดลงสำหรับสินค้าบางรายการที่ต้องการส่งเสริมหรือสนับสนุนให้มีการบริโภคและให้บริการ แต่ในทางกลับกันอาจมีอัตราเพิ่ม (คือ อัตราที่สูงกว่าอัตรามาตรฐานทั่วไป) สำหรับสินค้าหรือบริการบางประเภทที่ต้องการควบคุมหรือเห็นว่าไม่จำเป็น ในหัวข้อนี้จึงจะทำการศึกษาถึงกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศต่างๆ ได้แก่ ประเทศอังกฤษ และประเทศฝรั่งเศส เพื่อนำมาศึกษาและเปรียบเทียบกับภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย

3.3.1 ภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศอังกฤษ

ประเทศอังกฤษเป็นประเทศหนึ่งในทวีปยุโรปที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราโดยเคยมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวมาก่อนแล้วจึงมาเปลี่ยนแปลงเป็นจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราในภายหลัง ในการศึกษาถึงระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอังกฤษจึงควรศึกษาถึงแนวคิด การเปลี่ยนแปลง ตลอดจนวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอังกฤษด้วย ดังมีรายละเอียดดังนี้

3.3.1.1 วิวัฒนาการ แนวคิดของภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอังกฤษ

ประเทศอังกฤษมีการจัดเก็บภาษีทางอ้อมมายาวนานแล้วในปี ค.ศ. 1940 ภาษีการซื้อขาย (Purchase Tax) [75] ถูกนำมาใช้และมี 3 อัตรา แต่อัตราสูงสุด คือ ร้อยละ 25 นอกจากนี้ได้กำหนดผลิตภัณฑ์อาหารและน้ำมันเชื้อเพลิงไม่ต้องเสียภาษีการซื้อขายดังกล่าว นอกจากนี้ การบริการไม่อยู่ในขอบเขตที่จะต้องเสียภาษีซื้อแต่ต้องเสียภาษีที่เรียกว่า "ภาษีจากการบริการ" (Selective Employment Tax) ต่อมาในปี ค.ศ. 1973 ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงถูกนำมาใช้ในประเทศอังกฤษ ซึ่งในระยะแรกนั้นการจัดเก็บจะเป็นแบบอัตราเดียว คือ ร้อยละ 10 แต่ในปัจจุบันอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของอังกฤษเป็นแบบหลายอัตรา คือ มี 2 อัตรา ซึ่งได้แก่ 1) Standard Rate คือ ร้อยละ 17.5 สำหรับสินค้าและบริการทั่วไปที่กำหนดเป็นอัตรามาตรฐาน และ 2) reduced rate เป็นอัตราต่ำสำหรับการจัดเก็บจากเชื่อเพลิงและพลังงานที่ใช้ในบ้าน โดยในหัวข้อนี้จะทำการศึกษาถึงขั้นตอนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ฐานภาษี ขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม และอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอังกฤษดังนี้

---

[75] A.R. Prest. (1980). **Value Added Taxation. The Experience of the United Kingdom.** p. 21-25.

1) แนวความคิดในการนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้จัดเก็บ

ประเทศอังกฤษเปลี่ยนจากระบบภาษีการซื้อขายมาใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มในการจัดเก็บด้วยเหตุผลหลัก คือ การจะเข้ามาเป็นสมาชิกของ European Economic Community (EEC) และเหตุผลอื่นๆ ประกอบเช่นเดียวกับหลายๆ ประเทศ คือ

(1) เพื่อการพัฒนาเศรษฐกิจและการส่งออกสินค้า

(2) เพื่อความเป็นธรรมในการรับภาระภาษีของประชาชน

(3) การบริหารจัดการรายได้ของรัฐ

(4) เพื่อประสิทธิผลที่เกิดจากระบบภาษีและการบริหารจัดการ

ในระยะแรกของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอังกฤษนั้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกำหนดให้เป็นแบบอัตราเดียว คือ มีอัตราภาษีร้อยละ 10 ใช้จัดเก็บจากการขายสินค้าและให้บริการ ในขณะเดียวกันก็ยังคงมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับสินค้าหลายชนิดที่เห็นว่าจำเป็นแก่การครองชีพ หรือไม่สามารถเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราเดียวที่ร้อยละ 10 ได้ เช่น กิจการไปรษณีย์ การสื่อสาร สินค้าจำพวกอาหาร น้ำมัน การขายยาตามที่แพทย์สั่ง เป็นต้น และในภายหลังเมื่อระบบเศรษฐกิจของประเทศขยายตัวได้มีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีอีกหลายครั้ง

ต่อมาในปี ค.ศ.1979 ประเทศอังกฤษนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแบบหลายอัตรามาใช้บังคับ[76] โดยมีวัตถุประสงค์ในการเปลี่ยนแปลงเพื่อนำมาชดเชยรายได้ของรัฐ เพราะในขณะนั้นแนวคิดของระบบภาษีอังกฤษได้เปลี่ยนแปลงไปเพราะความสามารถในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศในขณะนั้นลดต่ำลง ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราจะเข้ามาชดเชยในส่วนที่ขาดหายไป และเพื่อความสมดุลของภาษีทางตรงกับภาษีทางอ้อมประเทศอังกฤษจึงนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้บังคับ คือ เพิ่มอัตราร้อยละ 8 สำหรับสินค้าจำพวกอาหาร และร้อยละ 12 สำหรับสินค้าฟุ่มเฟือย แต่การเปลี่ยนแปลงภาษีดังกล่าวเป็นวิธีการเพียงชั่วคราวเท่านั้น แต่ก็ทำให้เกิดปัญหาในเรื่องการให้นิยามคำว่า "สินค้าฟุ่มเฟือย" (Luxuries) สำหรับสินค้าที่มีลักษณะใกล้เคียงกันหรือเป็นสินค้าที่ต้องใช้ควบคู่กันแต่กลับมีอัตราภาษีคนละอัตรา เช่น Ironing Boards และฟิล์ม เป็นสินค้าที่ต้องเสียภาษีในอัตราที่ต่ำ ซึ่งในขณะเดียวกันสินค้าจำพวก Irons กับกล้องถ่ายรูปกลับเป็นสินค้าฟุ่มเฟือยที่ต้องเสียภาษีในอัตราสูง[77]

ในปี ค.ศ. 1991 ประเทศอังกฤษได้มีนโยบายให้สัดส่วนของภาษีเงินได้กับภาษีทางอ้อมใกล้เคียงกันจึงเพิ่มอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ 17.5 ทำให้สัดส่วนของราคาสินค้า

---

[76] แหล่งเดิม.

[77] แหล่งเดิม.

ทุกชนิดเพิ่มสูงขึ้น ซึ่งปัจจุบันประเทศอังกฤษยังใช้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบหลายอัตราอยู่ เพราะยังมีภาษีอัตราต่ำ คือ อัตราร้อยละ 5 เพื่อใช้จัดเก็บสินค้าจำพวกเกษตรกรรม และมีการยกเลิกการจัดเก็บในอัตราสูงแล้วนำภาษีสรรพสามิตมาจัดเก็บแทนเพื่อลดปัญหาในการโต้แย้งเรื่องชนิดของสินค้าที่เกี่ยวเนื่องกันแต่จัดเก็บคนละอัตรา และสินค้าที่จัดเก็บในอัตราสูงบางรายการก็ยังต้องจัดเก็บภาษีสรรพสามิตรวมอยู่ด้วย จึงเป็นการหลีกเลี่ยงความซ้ำซ้อนของภาษีสำหรับสินค้าชนิดเดียวกันด้วย

2) ปัญหาของภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศอังกฤษ

ปัญหาส่วนใหญ่ของภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นปัญหาที่เกิดจากการหลบเลี่ยงภาษีที่เกี่ยวข้องกับใบกำกับภาษีเนื่องจากใบกำกับภาษีนั้นถือเป็นหลักฐานสำคัญที่ใช้ในการเครดิตภาษีและขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนี้ ประเทศอังกฤษยังมีปัญหาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราอยู่หลายประการ ยกตัวอย่างเช่น

(1) กรณีการกำหนดชนิดของสินค้าให้เหมาะสมกับระดับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งในครั้งที่ประเทศอังกฤษมีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าฟุ่มเฟือย เช่น จะนิยามคำว่าสินค้าฟุ่มเฟือย (Luxuries) สำหรับสินค้า เช่น Ironing Boards และฟิล์ม เป็นสินค้าที่ต้องเสียภาษีในอัตราที่ต่ำ ซึ่งในขณะเดียวกันสินค้าจำพวก irons และกล้องถ่ายรูป กลับเป็นสินค้าฟุ่มเฟือยที่ต้องเสียภาษีในอัตราสูง

(2) ปัญหาในการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่ม[78] ซึ่งการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มจะกระทำได้ยากมาก เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มมีกลไกในการตรวจสอบที่รัดกุมแต่ก็ยังมีบางส่วนกระทำการทุจริต เช่น การขายสินค้าโดยไม่ออกใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่ม การออกใบกำกับภาษีปลอม หรือการชำระภาษีเกินกำหนดระยะเวลา แต่ประเทศอังกฤษทำการกำหนดวิธีแก้ไขปัญหาเหล่านั้นโดยการนำระบบการตรวจสอบบัญชีที่เคร่งครัดมาใช้ (System Based On Accounts) ซึ่งในแต่ละบริษัทที่เป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มมักจะมีการทำบัญชีงบดุลอยู่แล้ว ดังนั้น จึงสามารถให้หัวหน้าบัญชี (Chief Officials) ผู้ชำระบัญชี (Auditors) หรือเจ้าหน้าที่สรรพสามิต (Excise Officials) ทำการตรวจสอบบัญชีดังกล่าวได้ในทุกๆ ปี และใช้มาตรการทางกฎหมายที่รุนแรงสำหรับผู้ประกอบการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ถูกต้องตามกฎหมาย ไม่ชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือยื่นคำขอคืนล่าช้า หรือยื่นคำขอคืนไม่ถูกต้อง

---

[78] วทัญญู เขมะจารีย์กุล. (2542). **ข้อจำกัดทางกฎหมายในการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม.** หน้า 44-46.

3.3.1.2 ลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของประเทศอังกฤษ

ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอังกฤษนั้นเป็นแบบหลายอัตรา ซึ่งแตกต่างกับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยที่ใช้การจัดเก็บแบบอัตราเดียว จึงควรศึกษาถึงกระบวนการต่างๆ ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอังกฤษ ตลอดจนภาษีเพื่อการบริโภคอย่างอื่นที่ใช้จัดเก็บควบคู่ไปด้วย เพื่อให้เห็นภาพที่ชัดเจนมากขึ้น ดังนี้

1) ขั้นตอนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและฐานภาษี[79]

ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอังกฤษ เป็นชนิดที่มีการจัดเก็บจากรายจ่ายเพื่อการบริโภคโดยเก็บจากการขายสินค้าและให้บริการบางชนิด การนำสินค้าเข้ามาจากประเทศที่มิได้เป็นสมาชิกประชาคมยุโรปและเก็บจากสินค้าและบริการที่นำเข้ามาจากประเทศสมาชิกประชาคมยุโรปอื่น[80] ดังเช่นในกิจการดังต่อไปนี้

- การขายและใช้บริการรวมทั้งการให้เช่าซื้อด้วย
- การให้มีบริการต่างๆ เช่น บริการตัดผม เป็นต้น
- การเก็บค่าใช้บริการจากการเข้าไปในอาคาร
- การจ้างบุคคลในการประกอบกิจการ เช่น พนักงานขาย ผู้รับเหมา และช่าง เป็นต้น

ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอังกฤษนั้นจัดเก็บจากการขายทอดสุดท้ายโดยผู้ประกอบการสามารถผลักภาระภาษีไปยังผู้บริโภคได้ เนื่องจากผู้ประกอบการเมื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วสามารถคิดเป็นต้นทุนของสินค้า ผู้บริโภคจึงต้องแบกรับภาระภาษีที่เกิดขึ้นเต็มที่จากทุกทอด ซึ่งเป็นการกระจายความรับผิดชอบในการบริโภคให้กับผู้บริโภคแต่ละคนซึ่งเป็นผู้ซื้อสินค้าและรับบริการชนิดนั้นๆ

2) ขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอังกฤษมีแนวทางในการจัดเก็บเหมือนกับภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอื่นๆ กล่าวคือ โดยปกติแล้วภาษีมูลค่าเพิ่มจะจัดเก็บจากการขายสินค้าและบริการที่เกิดขึ้นในประเทศอังกฤษ ซึ่งกระทำโดยบุคคลที่มีหน้าที่ในการเสียภาษีและการนำสินค้าเข้ามา

---

[79] **http://www.inlandrevenue.gov.uk**.

[80] section 4 of Value Added Tax Act 1994.

จากประเทศที่ไม่ได้เป็นสมาชิกสหภาพยุโรปเข้ามาขายในประเทศ ดังนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามความหมายของกฎหมายประเทศอังกฤษสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ ผู้ใดก็ตามที่มีกิจกรรมโดยอิสระเกี่ยวข้องกับการจำหน่ายสินค้าและให้บริการที่มีมูลค่าเกินกว่าฐานภาษีที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

(2) การจำหน่าย จ่าย โอนที่พึงเสียภาษี คือ การจำหน่ายสินค้าและบริการทุกชนิดในราชอาณาจักร รวมทั้งการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ

การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอังกฤษ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องแจ้งให้หน่วยงานของรัฐทราบว่า กิจกรรมของตนอยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยต้องจดทะเบียนเมื่อรายรับถึงเกณฑ์ ซึ่งเป็นจุดเริ่มต้นของผู้ประกอบการในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยต้องมีการทำบัญชีที่ละเอียดมากพอตามที่ได้กำหนดไว้ในแบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และเจ้าหน้าที่ของรัฐสามารถตรวจสอบได้ และผู้ประกอบการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มทุกรายจะต้องออกใบส่งของหรือใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการทุกครั้ง และต้องมีการสำเนาเก็บไว้ อีกทั้ง ยังจะต้องออกให้กับผู้ซื้อหรือลูกค้าที่ทำการซื้อสินค้าหรือบริการทุกครั้งด้วย

3) การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศอังกฤษมีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้ใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานสำคัญในการคำนวณภาษีโดยมีหลักทั่วไปในการคำนวณ คือ นำภาษีซื้อหักกับภาษีขาย ซึ่งผลต่างที่ได้จากการคำนวณจะเป็นจำนวนเงินที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือขอคืนภาษีต่อไป นอกจากนี้ ใบกำกับภาษียังใช้เป็นเอกสารในการยืนยันความถูกต้องหรือตรวจสอบการทำบัญชีต่างๆ เพื่อป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไปได้อีกทางหนึ่งด้วย

4) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

โครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอังกฤษมีการเปลี่ยนแปลงมาโดยตลอด ภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีอัตราที่ไม่สม่ำเสมอโดยจะเป็นอัตราคู่และเป็นอัตราเดียวสลับกันไป โดยแนวความคิดของประเทศอังกฤษต้องการให้มีภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียว คือ ร้อยละ 17.5[81] และอัตราศูนย์เท่านั้น เพราะการมีภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวทำให้มีฐานภาษีที่กว้างกว่า ซึ่งในที่สุดก็ต้องใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบหลายอัตรา แม้ว่าอัตราภาษีมาตรฐานของประเทศอังกฤษจะต่ำกว่าหลายประเทศ แต่ก็มีแนวคิดที่จะใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราต่ำกับผลิตภัณฑ์อาหาร ซึ่งคล้ายกับบางประเทศในยุโรป ซึ่งใน

---

[81] Section 12 of Value Added Tax Act 1994.

ปัจจุบันภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอังกฤษจะมีอัตราต่ำซึ่งจัดเก็บจากสินค้าจำพวกอาหารเป็นส่วนใหญ่ ซึ่งในอดีตจะไม่มีการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากอาหารแต่อย่างใด หากแต่จะมีการจัดเก็บในอัตราร้อยละ 5 สำหรับการค้าและบริการที่ส่งเสริมหรือมีความจำเป็น คือ แก๊ส ไฟฟ้าที่ใช้ในบ้านเรือน เป็นต้น แทน

ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอังกฤษจึงเป็นประเภทหลายอัตรา ซึ่งสามารถจำแนกได้ดังนี้

(1) อัตรามาตรฐาน คือ อัตราร้อยละ 17.5 เป็นอัตราที่ใช้จัดเก็บสำหรับการขายสินค้าและให้บริการทั่วไปซึ่งจัดเก็บในอัตราที่เท่ากัน รวมทั้งการนำสินค้าเข้าในราชอาณาจักรด้วย

(2) อัตราต่ำ คือ อัตราร้อยละ 5 เป็นอัตราที่ใช้ในการจัดเก็บสินค้าประเภท แก๊ส ไฟฟ้าที่ใช้ในบ้านเรือน สินค้าที่จำเป็นต่อการดำรงชีพ ผลิตภัณฑ์อาหาร พลังงาน

(3) อัตราศูนย์[82] คือ ผู้ประกอบการไม่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีขาย แต่มีสิทธิที่จะขอคืนภาษีซื้อ เพื่อลดภาระภาษีให้กับผู้ประกอบการสำหรับกิจการที่เกี่ยวข้องกับการขายสินค้าและให้บริการที่มีสิทธิได้รับอัตราศูนย์ โดยสินค้าที่ต้องเสียภาษีในอัตราศูนย์ มีดังนี้

3.1 สินค้าประเภทอาหาร[83] ประกอบไปด้วยอาหารทุกชนิดที่ใช้สำหรับการบริโภคของมนุษย์ อาหารสัตว์ เมล็ดพืช หรือผลิตภัณฑ์จากพืชที่ใช้ในการบริโภค สัตว์มีชีวิตทุกชนิดที่ใช้เป็นอาหารสำหรับมนุษย์บริโภค เว้นแต่สินค้าดังต่อไปนี้

(ก) ไอศกรีมหวานเย็น โยเกิร์ต น้ำแข็งและผลิตภัณฑ์จากน้ำแข็ง

(ข) ของหวานซึ่งไม่รวมถึงเค้ก ขนมปัง

(ค) เครื่องดื่มประเภทต่างๆ เบียร์ ไวน์ และผลิตภัณฑ์ที่ทำจากไวน์

(ง) เครื่องดื่มประเภททั่วไป เช่น น้ำผลไม้ น้ำดื่มที่บรรจุในขวด น้ำเชื่อม แป้ง เป็นต้น

(จ) อาหารสัตว์ อาหารกระป๋อง อาหารที่บรรจุในผลิตภัณฑ์สำหรับนก ขนมปัง และอาหารสำหรับแมวและหมา

(ฉ) รายการ (ก) (ข) (ค) ปกติแล้วต้องเป็นอาหารกระป๋อง ขวด หรือบรรจุภัณฑ์ชนิดต่างๆ

---

[82] Section 30 of Value Added Tax Act 1994.

[83] Section 30. Zero-rating Part I Index to zero-rated supplies of goods and services. Group 1.

3.2 การให้บริการที่เกี่ยวกับน้ำเสียและของเสีย ไม่ว่าจะเป็นการบำบัดน้ำเสียหรือของเสียที่เกิดมาจากสาเหตุต่างๆ

3.3 การให้บริการที่เกี่ยวกับหนังสือและสิ่งพิมพ์ต่างๆ[84] เช่น

(ก) หนังสือชนิดต่างๆ หรือหนังสือเล่มเล็กๆ หนังสือตัวอย่าง

(ข) หนังสือพิมพ์ วารสาร และวารสารล่วงเวลา

(ค) หนังสือรูปภาพสำหรับเด็ก และหนังสือรูปภาพระบายสี

(ง) เพลง ไม่ว่าจะอยู่ในรูปแบบเอกสารใดๆ

(จ) แผนที่ โครงร่าง หรือภาพสร้าง

รายการที่กล่าวมานี้ จะไม่รวมถึงภาพวาด หรือภาพที่จัดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่ออุตสาหกรรม สถาปัตยกรรม วิศวกรรมพาณิชย์ หรือวัตถุประสงค์อื่นในลักษณะเดียวกับที่กล่าวมา

3.4 หนังสือสำหรับผู้พิการทางสายตา หรือเครื่องมือสื่อสารสำหรับผู้พิการทางสายตา

3.5 การก่อสร้างอาคารชนิดต่างๆ[85] ที่มีวัตถุประสงค์ใช้เป็นที่อยู่อาศัย หรือเกี่ยวข้องกับการพักอาศัยเท่านั้น หรือการก่อสร้างสวนสาธารณะ เว้นแต่การสร้างให้ผู้อื่นอาศัยซึ่งผู้อาศัยไม่มีกรรมสิทธิ์ในอาคารนั้นภายใน 1 ปี

3.6 การก่อสร้างอาคารเพื่อการกุศล

3.7 การให้บริการระหว่างประเทศในกลุ่มประเทศสมาชิก ไม่ว่าจะเป็นการนำเข้าหรือส่งออก

3.8 การขนส่งซึ่งรวมถึงการซ่อม การบำรุงรักษาที่เกี่ยวกับเรือ อากาศยาน หรือการซ่อมหรือการบำรุงรักษาที่เกิดจากการช่วยเหลือเรือช่วยชีวิต หรือการใช้เครื่องมือที่เกี่ยวกับเรือดังกล่าวแล้ว รวมทั้งการขนส่งผู้โดยสารโดยยานพาหนะ เรือ อากาศยานที่มีผู้โดยสารไม่น้อยกว่า 12 คน การขนส่งโดยเจ้าหน้าที่ไปรษณีย์ เป็นต้น

3.9 รถและเรือที่ใช้เพื่อการอยู่อาศัยที่มีน้ำหนักไม่เกิน 2,030 กิโลกรัม[86]

3.10 ทองคำในส่วนที่เกี่ยวกับธนาคารกลาง และตลาดทองคำแห่งลอนดอน ซึ่งทองคำนี้รวมถึงเหรียญทองคำด้วย

---

[84] Section 30. Zero-rating Part I Index to zero-rated supplies of goods and services. Group 3.

[85] Section 30. Zero-rating Part I Index to zero-rated supplies of goods and services. Group 6.

[86] Section 30. Zero-rating Part I Index to zero-rated supplies of goods and services. Group 9.

3.11 ธนบัตรซึ่งออกโดยธนาคาร ตามความต้องการของผู้ถือ[87]

3.12 ยาและเวชภัณฑ์ ที่ใช้ในการให้ความช่วยเหลือแก่ผู้ป่วยหรือบาดเจ็บ

3.13 การนำเข้าและส่งออกสินค้า[88]

3.14 ร้านปลอดภาษี[89] ซึ่งจำหน่ายให้กับนักเดินทาง นักท่องเที่ยวในจำนวนที่กฎหมายกำหนด เช่น เครื่องดื่มแอลกอฮอล์จำนวนไม่เกิน 1 ลิตร น้ำหอมไม่เกิน 60 มิลลิลิตร

3.15 การดำเนินการในกิจการสาธรณกุศล เช่น การบริจาค การให้ การส่งออกเพื่อมนุษยธรรม การแพร่เสียง แพร่ภาพ

3.16 กิจการที่เกี่ยวกับเครื่องแต่งกายและรองเท้า เช่น สำหรับเด็กโดยเครื่องแต่งการจะรวมถึงหมวกและสิ่งที่ใช้ปกคลุมศีรษะด้วย แต่ไม่รวมถึงเครื่องแต่งกายที่ทำจากขนสัตว์

(4) มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม[90] โดยสินค้าและบริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่

4.1 ในส่วนที่เกี่ยวกับที่ดิน[91] คือ ยกเว้นให้กับผลประโยชน์หรือสิทธิเหนือที่ดิน และบรรดาสิทธิที่ได้รับอนุญาตเหนือที่ดินซึ่งใช้เพื่อการพักอาศัยด้วย

4.2 การประกันภัยและการประกันภัยหลายครั้ง[92]

4.3 การให้บริการทางไปรษณีย์ โดยไม่รวมถึงการให้เช่าสินค้าด้วย

4.4 สลากกินแบ่ง สลากต่างๆ การทายผล และตู้เกมส์ตามที่กฎหมายกำหนด[93]

4.5 ธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับการเงิน การให้สินเชื่อ การให้ประกัน ตั๋วเงิน หรือคำสั่งให้ใช้เงิน การให้กู้ยืมเงินประเภทต่างๆ แต่ไม่รวมถึงพันธบัตรที่ออกโดยธนาคาร

4.6 กิจการที่เกี่ยวกับการศึกษา การวิจัย การฝึกอบรม

---

[87] Section 30. Zero-rating Part I Index to zero-rated supplies of goods and services. Group 11.

[88] Section 30. Zero-rating Part I Index to zero-rated supplies of goods and services. Group 13.

[89] Section 30. Zero-rating Part I Index to zero-rated supplies of goods and services. Group 14.

[90] Sections 8 and 31 of Value Added Tax Act 1994.

[91] Sections 8 and 31 Exemptions Part I Index to exempt supplies of goods and services. Group 1.

[92] Sections 8 and 31 Exemptions Part I Index to exempt supplies of goods and services. Group 2.

[93] Sections 8 and 31 Exemptions Part I Index to exempt supplies of goods and services. Group 4.

4.7 กิจการสุขอนามัย และสวัสดิการที่เกี่ยวกับทันตกรรม ยาบางชนิด โลหิต การบำบัด การวิจัยที่เกี่ยวกับร่างกายหรือเนื้อเยื่อสำหรับการนำมาใช้ในการวินิจฉัยโรค[94]

4.8 กิจการเกี่ยวกับการฌาปนกิจ

4.9 องค์กรทางการค้าและที่เกี่ยวข้อง

4.10 กีฬา การแข่งขันกีฬาและวิทยาศาสตร์การกีฬาซึ่งมิได้หากำไร[95]

4.11 งานศิลปกรรม

4.12 กองทุนการกุศลและที่เกี่ยวข้อง

5) ภาษีเพื่อการบริโภคชนิดอื่นๆ

นอกจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบหลายอัตราแล้ว ประเทศอังกฤษยังมีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต (Excise Duty) สำหรับสินค้าบางรายการควบคู่กันไปด้วย โดยมีวัตถุประสงค์หลักเช่นเดียวกับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตของประเทศอื่น คือ เพื่อจำกัดการบริโภคสินค้าที่ฟุ่มเฟือย หรือสินค้าที่ขัดต่อศีลธรรมอันดี สำหรับสินค้าที่ต้องอยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต ได้แก่ สินค้าจำพวกแอลกอฮอล์ ผลิตภัณฑ์จากยาสูบ น้ำมันจำพวก Hydrocarbon Oil และสิ่งที่เกี่ยวเนื่องสำหรับการจัดเก็บนั้นจะจัดเก็บเพียงครั้งเดียว โดยปกติแล้วจะคำนวณจากน้ำหนักและปริมาณของสินค้านั้นๆ จากผู้ผลิตในประเทศอังกฤษจากผู้นำเข้าและจากบุคคลซึ่งมีอุปสงค์ในสินค้านั้นเพื่อวัตถุประสงค์ในทางพาณิชย์โดยนำเข้ามาจากประเทศที่ไม่ได้เป็นสมาชิกของ EU

6) เปรียบเทียบกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยกับประเทศอังกฤษ

เมื่อได้ทำการศึกษาถึงระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอังกฤษแล้ว สามารถนำมาศึกษาเปรียบเทียบกับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย เพื่อให้เห็นถึงความเหมือนและความแตกต่างที่ชัดเจน ซึ่งสามารถแยกพิจารณาออกเป็นหัวข้อ ดังนี้

(1) ขั้นตอนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและฐานภาษี

ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยและประเทศอังกฤษมีส่วนที่มีลักษณะเหมือนกัน คือ เป็นการจัดเก็บจากรายจ่ายเพื่อการบริโภคซึ่งจัดเก็บจากการขายทอดสุดท้าย โดยผู้ประกอบการสามารถผลักภาระภาษีไปยังผู้บริโภคได้ เนื่องจากเมื่อผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

---

[94] Sections 8 and 31 Exemptions Part I Index to exempt supplies of goods and services. Group 7.

[95] Sections 8 and 31 Exemptions Part I Index to exempt supplies of goods and services. Group 10.

แล้วสามารถนำมาคิดเป็นต้นทุนของสินค้าได้ ผู้บริโภคจะต้องแบกรับภาระภาษีที่เกิดขึ้นทั้งหมดเต็มที่ทุกทอด อันเป็นการกระจายความรับผิดชอบในการบริโภคสินค้าและบริการกับผู้บริโภคแต่ละคน ซึ่งเป็นผู้ซื้อสินค้าและรับบริการชนิดนั้นๆ

(2) ขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยและประเทศอังกฤษมีลักษณะคล้ายคลึงกันอยู่บางประการในเรื่องผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือ "ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม" คือ บุคคลใดก็ตามที่มีกิจกรรมโดยอิสระเกี่ยวข้องกับการจำหน่ายสินค้าและให้บริการที่มีมูลค่าเกินกว่าฐานภาษีที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งการจำหน่าย จ่าย โอนที่ต้องเสียภาษี ก็คือ การจำหน่ายสินค้าและบริการทุกชนิดในราชอาณาจักร รวมทั้งการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศด้วย

การจะเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะต้องมีฐานรายรับจากกิจการเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดไว้ (คือ เกินกว่า 58,000 ปอนด์) ส่วนกรณีของประเทศไทยจะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อรายรับเกินกว่า 1,800,000 บาท ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องแจ้งให้หน่วยงานของรัฐทราบว่ากิจกรรมของตนอยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งต้องจดทะเบียนเมื่อรายรับถึงเกณฑ์ อันถือเป็นจุดเริ่มต้นของผู้ประกอบการในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยผู้ประกอบการต้องทำบัญชีที่ตามที่ได้กำหนดไว้ในแบบของภาษีมูลค่าเพิ่ม และผู้ประกอบการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มทุกรายจะต้องออกใบส่งของหรือใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการทุกครั้ง และจะต้องทำสำเนาเก็บไว้ด้วย อีกทั้งจะต้องออกให้กับผู้ซื้อหรือลูกค้าที่ทำการซื้อสินค้าหรือบริการทุกครั้งด้วย

(3) การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยและประเทศอังกฤษนั้นมีความเหมือนกัน คือ มีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้ใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานสำคัญในการคำนวณภาษี ซึ่งหลักการทั่วไปในการคำนวณ คือ การนำภาษีซื้อหักกับภาษีขาย ทำให้ผลต่างที่ได้จากการคำนวณจะเป็นจำนวนเงินที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือขอคืนภาษีต่อไป นอกจากนี้ ใบกำกับภาษียังสามารถใช้เป็นเอกสารในการยืนยันความถูกต้องหรือตรวจสอบการทำบัญชีต่างๆ เพื่อป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไปได้อีกด้วย

(4) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยและประเทศอังกฤษมีความแตกต่างกัน กล่าวคือ ประเทศไทยใช้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียว โดยจัดเก็บจากสินค้า

และบริการที่เป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มทุกชนิด มีอัตราเดียวคงที่ คือ ร้อยละ 10 และใช้อัตราศูนย์สำหรับการส่งออกสินค้า และมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกิจการที่เห็นว่าจำเป็นต่อการดำรงชีพและเป็นปัจจัยพื้นฐานสำหรับเศรษฐกิจและสังคม นอกจากนี้ ยังใช้ภาษีสรรพสามิตในการจัดเก็บสินค้าบางชนิดที่เห็นว่าฟุ่มเฟือยและไม่จำเป็น หรือต้องการควบคุม

ประเทศอังกฤษมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นชนิดหลายอัตรา คือ อัตราร้อยละ 17.5 ซึ่งเป็นอัตรามาตรฐาน ใช้จัดเก็บสำหรับการขายสินค้าและให้บริการทั่วไปซึ่งจัดเก็บในอัตราที่เท่ากัน รวมทั้งการนำสินค้าเข้าในราชอาณาจักรด้วย เหมือนกับประเทศไทยแต่ความแตกต่างอยู่ที่ประเทศไทยใช้อัตราร้อยละ 10 นอกจากนี้ มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำ คือ อัตราร้อยละ 5 ใช้ในการจัดเก็บสินค้าประเภทแก๊ส ไฟฟ้าที่ใช้ในบ้านเรือน สินค้าจำเป็นต่อการดำรงชีพ ผลิตภัณฑ์อาหาร พลังงาน สำหรับประเทศไทยบางกรณี คือ สินค้ากลุ่มพลังงานประเทศไทยจัดเก็บในอัตรามาตรฐาน ส่วนผลิตภัณฑ์อาหารจะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศไทยและประเทศอังกฤษมีการใช้อัตราภาษีศูนย์ที่เหมือนกัน คือ ไม่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีขาย แต่มีสิทธิที่จะขอคืนภาษีซื้อเพื่อลดภาระภาษีให้กับผู้ประกอบการสำหรับกิจการที่เกี่ยวกับการขายสินค้าและให้บริการที่มีสิทธิได้รับอัตราศูนย์ ได้แก่ สินค้าส่งออก อาหารที่ไม่แปรรูป แต่การขายหนังสือพิมพ์ หนังสือ เสื้อผ้าเด็ก ซึ่งประเทศอังกฤษใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราศูนย์แต่ประเทศไทยยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าและบริการของประเทศไทยกับประเทศอังกฤษมีหลักการที่คล้ายกัน คือ จะไม่จัดเก็บภาษีแต่ก็ไม่สามารถขอคืนภาษีได้เช่นเดียวกัน โดยประเทศไทยจะยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มใช้กับสินค้าจำเป็นหรือกิจการบางอย่าง แต่การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอังกฤษนั้นมีขึ้นเพื่อธุรกรรมที่เกี่ยวกับการเงิน การบริการสังคม และการขายที่ดินเท่านั้น ซึ่งกรณีเช่นนี้ประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีในบางชนิด คือ ภาษีธุรกิจเฉพาะ อย่างไรก็ตาม ประเทศไทยและประเทศอังกฤษก็มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าฟุ่มเฟือยเช่นเดียวกัน

3.3.2 ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศฝรั่งเศส

ประเทศฝรั่งเศสเป็นประเทศหนึ่งในทวีปยุโรปที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราโดยใช้การจัดเก็บหลายอัตรามาตั้งแต่ช่วงเริ่มต้นนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ ดังนั้น เพื่อประโยชน์ในการเปรียบเทียบในหัวข้อนี้จึงควรศึกษาถึงเหตุผลการเปลี่ยนแปลง ตลอดจนวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศฝรั่งเศสด้วย

3.3.2.1 วิวัฒนาการ แนวคิดของภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศฝรั่งเศส[96]

ตั้งแต่ปีค.ศ. 1936 ประเทศฝรั่งเศสมีการจัดเก็บภาษีทางอ้อม คือ มีการเก็บภาษีสำหรับการผลิต (The Production Tax) และมีการยกเลิกการเก็บภาษีหลายระดับ (Mutiple Stage Tax) และได้นำการเก็บภาษีจากการผลิตมาบังคับแทน (Production Tax) โดยเก็บภาษีสำหรับสินค้าที่ผลิตสำเร็จแล้วในอัตราร้อยละ 6 นอกจากนี้ ยังมีการจัดเก็บภาษีจากการให้บริการโดยผู้ประกอบการต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 2 สำหรับสินค้าบางชนิดยังมีการเก็บภาษีสรรพสามิตรวมเข้าไปอีกด้วย และยังมีการยกเว้นการเก็บภาษีให้กับการขายอุปกรณ์อะไหล่ และสินค้าที่ยังผลิตไม่เสร็จให้กับผู้ประกอบการที่ขายสินค้าเหล่านั้นให้กับผู้ประกอบการรายอื่น รวมทั้งการขายสินค้าเหล่านั้นโดยผู้ขายส่งและผู้ค้าปลีกด้วย

ต่อมาในปี ค.ศ. 1938 มีการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีกับผู้ผลิตงานฝีมือด้วย และในขณะเดียวกันก็เริ่มนำเอาระบบการลงโทษสำหรับผู้หลบเลี่ยงภาษีมาใช้ไปพร้อมๆ กันทำให้การจัดเก็บภาษีของประเทศฝรั่งเศสประสบผลสำเร็จเป็นอย่างมากจนกระทั่งในช่วงปี ค.ศ. 1940 ถึง ค.ศ. 1948 ชนิดของสินค้าเปลี่ยนแปลงไป สินค้าประเภทฟุ่มเฟือยจะถูกเก็บในอัตราที่สูงโดยมีการรวมภาษีสรรพสามิตเข้าไปด้วย และจะได้รับยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าที่นำมาใช้ในการผลิตและถูกทำลายไปโดยกระบวนการผลิตและไม่เป็นส่วนประกอบของผลิตภัณฑ์ และสินค้าที่ถูกนำมาใช้ในการผลิตเพื่อเร่งให้การผลิตเร็วขึ้น

ในปี ค.ศ.1948 ภาษีการผลิตซึ่งบังคับใช้ในขณะนั้นก็ได้มีการนำไปใช้เป็นแนวทางในการกำหนดภาษีมูลค่าเพิ่มในปี ค.ศ. 1954 โดยการยกเว้นการเก็บภาษีที่เกิดขึ้นจากการขายสินค้าและอุปกรณ์ที่ผลิตสำเร็จแล้วให้กับผู้ประกอบการหรือที่รู้จักกันว่า Suspension System โดยมีการแบ่งการชำระภาษีเป็นส่วนๆ

1) แนวความคิดในการนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้จัดเก็บ

ประเทศฝรั่งเศสนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ใน ปี ค.ศ. 1955 โดยมีวัตถุประสงค์ เพื่อนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้แทนที่ภาษีการขายเดิมซึ่งมีปัญหามากในเรื่องของการเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนกัน นอกจากนี้ ยังมีการนำภาษีจากการบริการเข้ามาร่วมจัดเก็บเพื่อลดขั้นตอนการเก็บภาษีสำหรับการผลิต (The Production Tax) นอกจากนี้ ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศฝรั่งเศสได้มีการนำภาษีท้องถิ่นมาจัดเก็บรวมเข้าด้วย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อแก้ไขความเสียหายของกฎหมายภาษีฉบับเก่า ขจัดความซ้ำซ้อนของภาษี เพื่อให้ทันกับการพัฒนาของอุตสาหกรรม และเพื่อให้การจัดเก็บภาษีมีความทันสมัยมากยิ่งขึ้น

---

[96] Carls Shoup. (1968). **Sales tax – France Tax protests and appeals – France.** p. 131-135.

เนื่องจากภาษีการขายเดิมทำให้มีภาษีการผลิตสูงจนทำให้ประเทศฝรั่งเศสได้รับความเสียหายเกี่ยวกับเรื่องความซ้ำซ้อนของภาษี ประเทศฝรั่งเศสจึงนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาจัดเก็บแทนโดยหวังให้เกิดการขยายตัวทางอุตสาหกรรมมากยิ่งขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์ที่สำคัญ คือ

(1) เพื่อแก้ปัญหาของมาตรการทางภาษีที่ไม่เหมาะสมกับการพัฒนาอุตสาหกรรมและการเก็บภาษีจากการผลิตที่เพิ่มสูงขึ้นทุกวันเนื่องจากสภาพการพัฒนาของอุตสาหกรรม

(2) เพื่อขจัดปัญหาอันเกิดจากภาษีธุรกิจเฉพาะและภาษีการค้าในสินค้าบางอย่างที่ต้องเสียภาษีทั้งสองประเภท

(3) เพื่อทำให้ระบบภาษีไม่ซ้ำซ้อน โดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับผู้ประกอบการที่มีปัญหาเกี่ยวกับการใช้ส่วนลดภาษี และลดปัญหาการนำภาษีการค้าที่สลับซับซ้อน นอกจากนี้ต้องการลดปัญหาที่เกิดจากอัตราภาษีที่สูงเกินไป และช่วยเหลือผู้ประกอบการรายย่อยที่ค้าปลีกไม่ให้ต้องแบกรับภาระภาษี

การกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในขณะเริ่มต้นการจัดเก็บภาษีของประเทศฝรั่งเศสได้มีการกำหนดอัตราในเบื้องต้นโดยยึดอัตราภาษีแบบเก่าเป็นหลัก เพราะภาษีแบบเดิมมีลักษณะของการกระจายความรับผิดของประชาชนในทางภาษีอากร ซึ่งถึงแม้จะมีอัตราภาษีลดลงแต่ก็ยังมีหลายอัตราอยู่มาก คือ ภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีการกำหนดอัตราไว้ 4 ระดับ คือ

1. อัตราร้อยละ 10 สำหรับสินค้าที่จำเป็นต่อการดำรงชีพ ผลิตภัณฑ์จากเนื้อเชื้อเพลิง ก๊าซ ไฟฟ้า และผลิตภัณฑ์จากฟาร์ม

2. อัตราร้อยละ 22 นำมาใช้กับอาหาร ผลิตภัณฑ์จากพืช

3. อัตราร้อยละ 7.5 สำหรับปุ๋ย

4. ภาษีอัตราสูง คือ ร้อยละ 22.9 สำหรับเครื่องดื่มพวกเบียร์ น้ำแร่ และ ร้อยละ 4.5 สำหรับกล้วยไม้และสารสกัดต่างๆ และไพ่ กรณีที่เป็นเช่นนี้เพราะประเทศฝรั่งเศสกำหนดอัตราภาษีโดยเกี่ยวเนื่องกับหลักเกณฑ์ภาษีการขายแบบเก่า จึงทำให้มีอัตราภาษีมากและยังมีแนวความคิด คือ การจัดเก็บตามความเหมาะสมในการบริโภคด้วย ซึ่งลักษณะการกำหนดอัตราภาษีดังกล่าวก่อให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับการแบ่งแยกประเภทสินค้าและบริการออกจากประเภทของอัตราภาษีที่ต้องชำระและยังมีปัญหาเกี่ยวกับการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย

2) ปัญหาของภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศฝรั่งเศส[97]

ประเทศฝรั่งเศสมีปัญหาภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับประเทศอื่นๆ คือ ปัญหาเกี่ยวกับการหลบเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มโดยวิธีต่างๆ ของผู้ประกอบการ ไม่ว่าจะเป็นการหลบเลี่ยงไม่ชำระภาษีหรือการใช้ใบกำกับภาษีปลอมมาเครดิตภาษี แต่ประเทศฝรั่งเศสแก้ปัญหาดังกล่าวโดยการให้ความสำคัญในเรื่องการยื่นและการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบการมากขึ้น เนื่องจากการขอคืนภาษีจะทำให้สามารถทำการตรวจสอบถึงกิจการและการหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มได้ในทุกๆ วิธีการ ดังนั้น จึงกำหนดระยะเวลาให้ผู้ประกอบการสามารถยื่นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มภายในกำหนดเวลาหนึ่งเดือนหรือทุกๆ สามเดือน ขึ้นอยู่กับประเภทกิจการที่เกี่ยวกับการดำเนินธุรกิจเป็นสำคัญ ซึ่งการตรวจสอบการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างรัดกุมของประเทศฝรั่งเศสนั้นจะทำให้สามารถลดปัญหาการหลีกเลี่ยงการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มและการทุจริตต่างๆ รวมทั้งการใช้ใบกำกับปลอมได้

3.3.2.2 ลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราของประเทศฝรั่งเศส

ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศฝรั่งเศสนั้นเป็นแบบหลายอัตรา แตกต่างกับภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยที่ใช้อัตราเดียว ในหัวข้อนี้จึงกระทำการควรศึกษาถึงกระบวนการต่างๆ ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของฝรั่งเศสตลอดจนภาษีเพื่อการบริโภคอย่างอื่นที่ใช้จัดเก็บควบคู่ไปด้วย

1) ขั้นตอนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและฐานภาษี

ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศฝรั่งเศส เป็นชนิดรายจ่ายเพื่อการบริโภค ซึ่งจะต้องเสียภาษีสำหรับการผลิตที่เพิ่มขึ้นในแต่ละช่วงการผลิต เมื่อผู้ประกอบการเสียภาษีจากมูลค่าสินค้าที่เพิ่มขึ้นแล้วก็จะสามารถผลักภาระภาษีไปยังผู้บริโภคในลำดับสุดท้ายได้ ซึ่งผู้บริโภคต้องแบกรับภาระภาษีไปทุกทอดของสินค้าและบริการ ซึ่งเป็นการกระจายความรับผิดชอบในการบริโภคไปกับผู้บริโภคแต่ละคน

2) ขอบเขตของภาษี

ประเทศฝรั่งเศสนั้นมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยกำหนดขอบเขต ดังนี้

(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ ผู้ใดก็ตามที่มีกิจกรรมโดยอิสระเกี่ยวข้องกับการจำหน่ายสินค้าและให้บริการที่มีมูลค่าเกินกว่าฐานภาษีที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

---

[97] แหล่งเดิม.

(2) การจำหน่าย จ่ายโอนที่พึงเสียภาษี คือ การจำหน่ายสินค้าและบริการทุกชนิดในราชอาณาจักร รวมทั้งการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศด้วย

การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศฝรั่งเศส ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องแจ้งให้หน่วยงานของรัฐทราบว่ากิจการที่ตนดำเนินการอยู่นั้นรวมทั้งการขายสินค้าและให้บริการด้วยซึ่งอยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษี โดยต้องจดทะเบียนเมื่อรายรับถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด ซึ่งถือเป็นจุดเริ่มต้นของผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งจะต้องมีการจัดทำบัญชีตามที่ได้กำหนดเอาไว้ในแบบของภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยเจ้าหน้าที่ของรัฐสามารถที่จะตรวจสอบได้ และผู้ประกอบการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มทุกๆ รายจะต้องออกใบส่งของหรือใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการในทุกครั้ง โดยจะต้องมีการทำสำเนาเก็บไว้ด้วย และจะต้องออกให้กับผู้ซื้อหรือลูกค้าที่ทำการซื้อสินค้าหรือบริการทุกครั้ง

3) การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเทศฝรั่งเศสมีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้ใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานสำคัญ โดยมีหลักการในการคำนวณเช่นเดียวกับหลายๆ ประเทศ คือ นำภาษีซื้อหักกับภาษีขาย ผลต่างที่ได้จากการคำนวณจะเป็นจำนวนเงินที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือขอคืนภาษีต่อไป นอกจากนี้ใบกำกับภาษียังใช้เป็นเอกสารในการยืนยันความถูกต้องหรือตรวจสอบการทำบัญชีต่างๆ เพื่อป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไปด้วย

4) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศฝรั่งเศส[98]

ในปัจจุบันประเทศฝรั่งเศสใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราโดยมีอัตรา ดังนี้

(1) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ร้อยละ 20.6 เป็นอัตรามาตรฐาน (Normal Rate) ที่ใช้จัดเก็บจากสินค้าและบริการทั่วไป ที่ไม่อยู่ในจำพวกที่กฎหมายกำหนดไว้

(2) อัตราต่ำ (Reduced Rate) ร้อยละ 5.5 ใช้สำหรับสินค้าจำพวกอาหาร ผลิตผลทางการเกษตร หนังสือ การให้บริการต่างๆ ที่กฎหมายกำหนด (เช่น การขนส่ง การเดหะ)

(3) อัตราต่ำร้อยละ 2.1 สำหรับการจำหน่ายหนังสือพิมพ์รายวันและการจำหน่ายยาบางชนิด

นอกจากนี้ ยังมีอัตรายกเว้นโดยให้เครดิตเหมือนในบางประเทศที่มีการใช้อัตราศูนย์ กล่าวคือ ผู้ประกอบการไม่มีหน้าที่จะต้องเสียภาษีขาย แต่มีสิทธิที่จะขอคืนภาษีซื้อเพื่อลด

---

[98] http://e-fpo.fpo.go.th/e-tax/Tax_overview/Data/France.pdf.

ภาระภาษีให้กับผู้ประกอบการสำหรับกิจการที่เกี่ยวกับการขายสินค้าและให้บริการส่งออกที่มีสิทธิได้รับอัตราภาษีศูนย์ ทั้งนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อให้การส่งออกของประเทศขยายตัวและปลอดภาระภาษีอากรเพื่อแข่งขันทางการค้า

(4) มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับสินค้าและบริการบางประเภท ได้แก่

4.1 การให้สินเชื่อของธนาคารและการทำธุรกรรมทางการเงิน การประกันภัย

4.2 บริการทางสังคม เช่น การบริการการศึกษา การรักษาพยาบาลและอนามัย

4.3 การโอนหรือเช่าที่ดิน

5) ภาษีเพื่อการบริโภคชนิดอื่นๆ[99]

ประเทศฝรั่งเศสมีการจัดเก็บภาษีสำหรับกรณีการนำเข้าสินค้า แต่สำหรับการนำเข้าสินค้าจากประเทศในกลุ่มสมาชิก EU นั้นได้รับยกเว้นภาษีศุลกากรและภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) แต่กรณีการนำสินค้าเข้าจากประเทศอื่นที่มิได้เป็นสมาชิกของ EU นั้นต้องอยู่ในบังคับของกฎหมายว่าด้วยศุลกากรและภาษีอากรสำหรับสินค้าที่มีการนำเข้าหรือนำเข้ามาในเขตของประเทศฝรั่งเศส ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตนั้นจะ ไม่นำมาใช้กับประเทศฝรั่งเศสแต่จะมีการนำเอาการจัดเก็บภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) โดยมีวัตถุประสงค์เช่นเดียวกับภาษีสรรพสามิตที่จะเก็บภาษีเพิ่มเติมนอกเหนือจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับแทนสำหรับการจัดเก็บกับผลิตภัณฑ์บางชนิด เช่น ไวน์ น้ำแร่ เครื่องดื่มประเภทแอลกอฮอล์ น้ำแอปเปิล (Cider) ทองคำ ทองคำขาวและเงิน (Platinum and Silver) ผลิตภัณฑ์จำพวกน้ำตาลกลูโคส น้ำมัน ยาสูบ แก๊ส การบันเทิง ทั้งนี้ อัตราการจัดเก็บสำหรับสินค้าชนิดต่างๆ นั้นขึ้นอยู่กับประเภทของผลิตภัณฑ์เป็นรายๆไป

6) เปรียบเทียบกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยกับประเทศฝรั่งเศส

เมื่อได้ทำการศึกษาถึงระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศฝรั่งเศสแล้ว สามารถนำมาศึกษาเปรียบเทียบกับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย เพื่อให้เห็นถึงความเหมือนและความแตกต่างที่ชัดเจน ซึ่งสามารถแยกพิจารณาออกเป็นหัวข้อ ดังนี้

(1) ขั้นตอนการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและฐานภาษี

ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยและประเทศฝรั่งเศสมีลักษณะเหมือนกัน คือ จัดเก็บจากรายจ่ายเพื่อการบริโภค ซึ่งจัดเก็บจากการขายทอดสุดท้าย โดยผู้ประกอบการสามารถ

---

[99] http://e-fpo.fpo.go.th/.

ผลักภาระภาษีไปยังผู้บริโภคได้ เนื่องจากเมื่อผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วสามารถคิดเป็นต้นทุนของสินค้า ซึ่งผู้บริโภคจะต้องแบกรับภาระภาษีที่เกิดขึ้นไปเต็มที่ทุกทอด อันเป็นการกระจายความรับผิดชอบในการบริโภคให้กับผู้บริโภคแต่ละคนที่เป็นผู้ซื้อสินค้าและรับบริการชนิดนั้นๆ

(2) ขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ขอบเขตของภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยและประเทศฝรั่งเศสมีลักษณะคล้ายคลึงอยู่บางประการ คือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ ผู้ใดก็ตามที่มีกิจกรรมโดยอิสระเกี่ยวข้องกับการจำหน่ายสินค้าและให้บริการที่มีมูลค่าเกินกว่าฐานภาษีที่ต้องจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งความหมายของการจำหน่าย จ่ายโอนที่พึงเสียภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น คือ การจำหน่ายสินค้าและบริการทุกชนิดในราชอาณาจักร รวมทั้งการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศด้วย

การจะเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะต้องมีฐานรายรับจากกิจการเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดเอาไว้ว่าให้มีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศฝรั่งเศส ส่วนกรณีประเทศไทยนั้นจะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มก็ต่อเมื่อรายรับเกินกว่าที่กำหนดไว้ตามกฎหมาย (คือเกินกว่า 1,200,000 บาท) โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องแจ้งให้หน่วยงานของรัฐทราบว่ากิจกรรมของตนอยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และผู้ประกอบการต้องจดทะเบียนต่อเมื่อรายรับถึงเกณฑ์ ซึ่งการจดทะเบียนดังกล่าวถือเป็นจุดเริ่มต้นของผู้ประกอบการในทางภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยต้องมีการทำบัญชีตามที่ได้กำหนดไว้ในแบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และผู้ประกอบการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มทุกรายจะต้องออกใบส่งของหรือใบกำกับภาษีสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการทุกครั้ง และต้องมีการสำเนาเก็บไว้ด้วย อีกทั้งยังจะต้องออกสำเนาให้กับผู้ซื้อหรือลูกค้าที่ทำการซื้อสินค้าหรือบริการทุกครั้ง

(3) การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

การคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยเมื่อเปรียบเทียบกับประเทศฝรั่งเศสนั้น มีลักษณะเช่นเดียวกัน คือ มีการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มโดยใช้ใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานสำคัญในการคำนวณภาษี โดยมีหลักการทั่วไปในการคำนวณ คือ นำภาษีซื้อหักกับภาษีขาย ผลต่างที่ได้จากการคำนวณจะเป็นจำนวนเงินที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือขอคืนภาษีต่อไป นอกจากนี้แล้วใบกำกับภาษียังใช้เป็นเอกสารในการยืนยันความถูกต้องหรือตรวจสอบการทำบัญชีต่างๆ เพื่อป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มต่อไปด้วย

(4) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยและประเทศฝรั่งเศสมีความแตกต่างกัน กล่าวคือ ประเทศไทยใช้ระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียว โดยจัดเก็บจากสินค้าและบริการที่เป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มทุกชนิด มีอัตราเดียวคงที่ในอัตราร้อยละ 10 และใช้อัตราศูนย์สำหรับการส่งออกสินค้า และมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกิจการที่เห็นว่าจำเป็นต่อการดำรงชีพและปัจจัยพื้นฐานสำหรับเศรษฐกิจและสังคม นอกจากนี้ ยังใช้ภาษีสรรพสามิตสำหรับเก็บจากสินค้าบางชนิดที่เห็นว่าฟุ่มเฟือย ไม่จำเป็น หรือต้องการควบคุมเป็นพิเศษ

แต่ประเทศฝรั่งเศสนั้นมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นแบบหลายอัตรา คือ อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ร้อยละ 20.6 เป็นอัตรามาตรฐานที่ใช้จัดเก็บจากสินค้าและบริการทั่วไปซึ่งจัดเก็บในอัตราที่เท่ากัน รวมทั้งการนำสินค้าเข้าในราชอาณาจักรด้วย กรณีนี้เหมือนกับประเทศไทย แต่แตกต่างกันที่ไทยใช้อัตราร้อยละ 10 นอกจากนี้ มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำ คือ อัตราต่ำร้อยละ 5.5 สำหรับอาหารผลิตผลทางการเกษตร หนังสือ อัตราต่ำร้อยละ 2.1 สำหรับหนังสือพิมพ์และยาบางชนิด อย่างไรก็ตาม สินค้าหลายประเภทที่ประเทศฝรั่งเศสเรียกเก็บภาษีในอัตราต่ำ เช่น ผลิตผลทางการเกษตร หนังสือ หนังสือพิมพ์ ยารักษาโรค และผลิตภัณฑ์อาหาร จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่ได้กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรของไทย

ประเทศไทยและฝรั่งเศสมีการใช้อัตราศูนย์ที่เหมือนกัน คือ ไม่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีขาย แต่มีสิทธิที่จะขอคืนภาษีซื้อเพื่อเป็นการลดภาระภาษีให้กับผู้ประกอบการสำหรับกิจการที่เกี่ยวกับการขายสินค้าและให้บริการที่มีสิทธิได้รับอัตราศูนย์ ได้แก่ สินค้าส่งออกอาหารที่ไม่แปรรูป ที่มีเพียงอย่างเดียวเท่านั้น ทั้งนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อให้การส่งออกของประเทศขยายตัวและปลอดภาระภาษีและสามารถแข่งขันในทางการค้าได้ ซึ่งแตกต่างกับภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราศูนย์ของประเทศอังกฤษที่ใช้สำหรับกิจการบางชนิด เช่น การขายหนังสือพิมพ์ หนังสือ เสื้อผ้าเด็ก เป็นต้น

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม สำหรับสินค้าและบริการบางชนิดกรณีนี้ไทยกับประเทศฝรั่งเศสมีหลักการที่คล้ายกัน คือ จะไม่เรียกเก็บภาษีแต่ก็ไม่สามารถขอคืนภาษีได้เช่นกัน ซึ่งในประเทศไทยจะนำมาใช้กับสินค้าที่จำเป็นหรือกิจการบางอย่างเท่านั้น แต่ประเทศฝรั่งเศสการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะกำหนดเอาไว้ในกิจการที่เกี่ยวกับการให้สินเชื่อของธนาคาร และการทำธุรกรรมทางการเงิน การประกันภัย บริการทางสังคม เช่น การบริการการศึกษา การรักษาพยาบาลและอนามัย รวมถึงการโอนหรือเช่าที่ดินด้วย โดยการโอนที่ดินนี้ประเทศไทยได้มีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บโดยเฉพาะ คือ กฎหมายภาษีธุรกิจเฉพาะ นอกจากนี้ ทั้งประเทศไทยและประเทศฝรั่งเศสมีการบังคับใช้ภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าฟุ่มเฟือย โดยมีแนวคิดและชนิดสินค้าใกล้ที่เคียงกัน เช่น เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ น้ำมัน ยาสูบ เป็นต้น

บทที่ 4
แนวทางการนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้ในประเทศไทย

จากการศึกษาบทบัญญัติของกฎหมายและลักษณะของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ทราบถึงลักษณะของภาษีมูลค่าเพิ่มว่าเป็นภาษีที่เกิดจากสินค้าหรือบริการทั่วไป โดยเก็บจากการบริโภคสินค้าหรือใช้บริการนั้นๆ วิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมิได้เรียกเก็บเอาจากผู้เสียภาษีโดยตรง (Direct Tax) แต่จะเรียกเก็บเมื่อมีการบริโภคสินค้าหรือใช้บริการที่กฎหมายกำหนดให้เป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ซึ่งผู้ประกอบการสามารถที่จะผลักภาระภาษีไปยังผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการได้ โดยภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากสินค้าภายในประเทศและสินค้าที่ผ่านการนำเข้าจากต่างประเทศแล้ว ดังนั้น ผู้ที่รับภาระภาษีที่แท้จริง คือ ผู้บริโภคคนสุดท้าย

กรณีผู้ประกอบการขายสินค้าหรือให้บริการจึงเป็นเพียงผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น ท้ายที่สุดผู้บริโภคหรือรับบริการคนสุดท้ายก็จะเป็นผู้แบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มเหล่านั้น เนื่องจากมิได้มีการขายหรือให้บริการต่อไปอีกแล้ว

ประเทศไทยเป็นประเทศกำลังพัฒนา การบริโภคและใช้บริการของประชาชนอยู่ในระดับสูงเมื่อเปรียบเทียบกับหลายๆ ประเทศ[100] เนื่องจากอยู่ในช่วงของการพัฒนาทางเศรษฐกิจส่งผลให้อัตราการบริโภคและให้บริการในภาคประชาชนสูงขึ้นตามสภาพของเศรษฐกิจ เป็นผลให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถทำรายได้ให้กับรัฐในระดับที่สูงตามไปด้วย แต่ในทางกลับกันแม้ภาษีมูลค่าเพิ่มจะทำให้รัฐมีรายได้จากการจัดเก็บสูงขึ้น แต่การเก็บภาษีทางตรง (ภาษีเงินได้) ของประชาชนอยู่ในระดับที่ต่ำ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีทางตรง (Direct Tax) จึงไม่ประสบความสำเร็จเท่าที่ควร ทำให้รัฐมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีทางตรงน้อยกว่าภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้าและบริการเป็นอย่างมาก

---

[100] ปรีดี บุญยัง. เล่มเดิม. หน้า 3-5.

เมื่อเป็นเช่นนี้แล้วภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นแหล่งรายได้สำคัญของประเทศ ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของรัฐจึงควรปฏิบัติต่อประชาชนอย่างเท่าเทียมกัน เนื่องจากความสามารถในการบริโภคสินค้าและรับบริการของประชาชนมีความแตกต่างกัน การที่รัฐกำหนดให้สินค้าและบริการทุกประเภทต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราเดียวนั้นย่อมทำให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันในความรับผิดทางภาษีของบุคคลที่ใช้สินค้าและบริการที่จำเป็นต่อชีวิตประจำวันต่างกัน เนื่องจากสินค้าชนิดหนึ่งอาจมีความจำเป็นสำหรับกลุ่มคนชนชั้นหนึ่ง แต่ในอีกชนชั้นหนึ่งสินค้าชนิดนั้นอาจไม่ใช่สิ่งจำเป็นหรือมีความต้องการก็ได้ การกำหนดอัตราภาษีให้มีอัตราเดียวจึงเป็นการผลักภาระภาษีให้กับประชาชนโดยไม่จำแนกถึงความจำเป็นหรือประโยชน์ของสินค้า การกำหนดภาระภาษีเช่นนั้นของรัฐจึงเป็นการปฏิบัติต่อบุคคลโดยมีความแตกต่างกันในสาระสำคัญแต่ได้ปฏิบัติให้เป็นอย่างเดียวกัน กรณีเช่นนี้จึงถือว่าเป็นการเลือกปฏิบัติได้[101] โดยประชาชนเหล่านั้นควรที่จะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่เหมาะสมสำหรับสินค้าและบริการที่ตนบริโภคและใช้บริการเท่านั้น จึงจะไม่เป็นการเลือกปฏิบัติต่อประชาชนที่มีฐานะทางสังคมที่ไม่เท่าเทียมกันและการกำหนดภาระภาษีจากการบริโภคให้เหมาะสม ย่อมจะก่อให้เกิดประสิทธิภาพและบรรลุเป้าหมายในการจัดเก็บให้มากที่สุด โดยจะต้องเป็นการจัดเก็บที่มีมาตรฐานต่อทุกคนโดยมีบทบัญญัติของกฎหมายที่ชัดแจ้ง เพื่อสร้างแนวปฏิบัติให้เป็นไปในทิศทางเดียวกัน และจะต้องมีการบริหารจัดการกับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อให้ผู้เสียภาษีได้รับความเป็นธรรมมากที่สุด ดังนั้น การกำหนดฐานภาษีและอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อประโยชน์ในการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจึงมีความสำคัญเป็นอย่างยิ่ง โดยฐานภาษีและอัตราภาษีจะเป็นตัวบ่งชี้ถึงความเป็นธรรมและความเหมาะสมของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มได้เป็นอย่างดี

สำหรับในบทนี้จะได้วิเคราะห์ถึงแนวทางในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยในปัจจุบัน โดยจะพิจารณาจาก 4.1) ลักษณะของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย 4.2) ปัญหาทางกฎหมายอันเกิดจากอัตราของภาษีมูลค่าเพิ่ม 4.3) ปัญหาที่เกิดขึ้นจากการนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้ในประเทศไทย เพื่อให้เห็นถึงหลักการ แนวทาง และปัญหาต่างๆ ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราในประเทศไทย

4.1 การวิเคราะห์ลักษณะของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย

ในอดีตจนถึงปัจจุบัน ประเทศไทยได้ใช้วิธีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราเดียวมาโดยตลอด คือ อัตราร้อยละ 10 แม้ว่าจะมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าและบริการบางชนิดในอัตราร้อยละ 2.5 ด้วยก็ตาม แต่ก็เป็นเพียงมาตรการพิเศษสำหรับผู้ประกอบการรายย่อย ที่ยังไม่อาจ

---

[101] บรรเจิด สิงคเนติ. **หลักความเสมอภาค.** หน้า 48-50.

รับภาระในการเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเต็มรูปได้โดยก่อนที่จะมีการจัดเก็บภาษีในรูปแบบของภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ประเทศไทยได้มีการจัดเก็บภาษีจากการบริโภคในรูปแบบของภาษีการค้าและมีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตควบคู่กับภาษีการค้า ดังนั้น ต่อมาเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงและนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้จึงมีความจำเป็นต้องปรับปรุงภาษีสรรพสามิตตามไปด้วย ดังนั้น ในเรื่องนี้จึงจะทำการวิเคราะห์ถึง 4.1.1 ลักษณะของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยที่มีอัตราเดียว 4.1.2 การวิเคราะห์เกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างภาษีมูลค่าเพิ่มกับภาษีสรรพสามิต 4.1.3 การวิเคราะห์เกี่ยวกับการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้แทนภาษีสรรพสามิต

4.1.1 ลักษณะของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยที่มีอัตราเดียว

ปัจจุบันการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยได้ใช้การจัดเก็บในอัตราเดียว ซึ่งถ้าพิจารณาแล้วจะพบว่าภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวมีความสะดวกและมีความแน่นอนในการกำหนดอัตราภาษีและวิธีการจัดเก็บ แต่ถ้าพิจารณาจากเนื้อหาของฐานภาษีแล้วอาจจะพบว่าการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราเดียวกันกับสินค้าและบริการทุกชนิด ย่อมก่อให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันของสินค้าและบริการที่ต่างชนิดกันได้ ทั้งๆ ที่สินค้าและบริการนั้นมีความหลากหลายในคุณภาพและอุปสงค์ของการบริโภค ดังนั้น การกำหนดให้มีฐานภาษีมูลค่าเพิ่มต่อสินค้าต่างจำนวน ต่างประเภทและต่างคุณภาพในอัตราเดียวกันตลอด อาจจะสร้างความไม่เท่าเทียมกันในการบริโภคสินค้าและบริการของประชาชนได้

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยในช่วงเวลาเริ่มต้นของการนำมาใช้บังคับนั้น แม้ว่ารัฐได้กำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มให้มีความแตกต่างกันในเรื่องของการบังคับใช้กฎหมายเป็น 2 กรณี คือ อัตราร้อยละ 10[102] สำหรับการขายสินค้าและการให้บริการ สำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียนเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแบบเต็มรูปแบบ ได้แก่ ผู้ประกอบการที่มีรายรับเกินปีละ 1,200,000 บาท (ปัจจุบันเกินปีละ 1,800,000 บาท) และอัตราร้อยละ 2.5[103] สำหรับการขายสินค้าและการให้บริการในราชอาณาจักรในกิจการที่มีรายรับมูลค่าเกินกว่ากิจการขนาดย่อม คือ มีรายรับเกินกว่า 600,000 บาท แต่ไม่เกิน 1,200,000 บาท ต่อปี

อัตราภาษีทั้งสองมีความแตกต่างกันนี้ มิได้เกิดจากความตั้งใจที่จะนำอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้แต่อย่างใด เนื่องจากการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 2.5 นั้น มิใช่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างแท้จริง เพราะผู้ประกอบการที่เสียภาษีในอัตราร้อยละ 2.5 ไม่มีสิทธิในการนำภาษี

---

[102] อัตรา 10 ลดเหลือร้อยละ 6.30 รวมภาษีท้องถิ่น 0.70 เท่ากัน ร้อยละ 7.0.

[103] ปัจจุบันยกเลิกแล้ว พระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 354.

ซื้อมาเป็นเครดิต อัตราภาษีร้อยละ 2.5 ดังกล่าวนั้นจึงเป็นเพียงมาตรการพิเศษที่ประเทศไทยนำมาใช้ในระยะแรก สำหรับผู้ประกอบการรายย่อยที่ยังไม่พร้อมที่จะเข้าระบบภาษีมูลค่าเพิ่มอย่างแท้จริงเท่านั้น

ดังนั้น จึงสรุปได้ว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยนั้นได้จัดเก็บในอัตราเดียว คือ ร้อยละ 10 ซึ่งถ้าเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษและฝรั่งเศสแล้วภาษีของประเทศทั้งสองมีหลายอัตราอย่างแท้จริง อัตราภาษีจะแตกต่างกันไปตามชนิดสินค้าที่กำหนด โดยเมื่อขายสินค้าไปแล้ว ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษี (Tax Invoice) และผู้ประกอบการที่ซื้อสินค้าที่มีภาษีซื้ออัตราต่างๆ สามารถนำเอาภาษีซื้อนั้นไปใช้ในการเครดิตภาษีได้ด้วย เมื่อเปรียบเทียบลักษณะการจัดเก็บภาษีของประเทศไทยกับทั้งสองประเทศจึงเห็นได้ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยตั้งแต่เริ่มต้นการจัดเก็บในปี พ.ศ. 2535 เป็นภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียวมาตลอด

4.1.2 การวิเคราะห์เกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างภาษีมูลค่าเพิ่มกับภาษีสรรพสามิต

ประเทศไทยได้นำระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม[104] มาใช้กับการจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการตั้งแต่ปี พ.ศ. 2535 โดยในระยะแรกที่มีการนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้นั้นได้มีการนำระบบภาษีสรรพสามิตมาจัดเก็บภาษีจากสินค้าอยู่ก่อนแล้ว แม้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตจะจัดเก็บจากการบริโภคสินค้าเหมือนกัน แต่ในด้านของรูปแบบและขั้นตอนในการจัดเก็บภาษีทั้งสองชนิดนี้มีความแตกต่างกันโดยสิ้นเชิง ผลก็คือ ทำให้สินค้าที่อยู่ในขอบเขตของการจัดเก็บภาษีทั้งสองชนิดสามารถที่จะจัดเก็บภาษีทั้งสองอย่างไปพร้อมๆ กัน ทั้งนี้ ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะจัดเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่ายสินค้าหรือการให้บริการ โดยมุ่งจัดเก็บเฉพาะจากส่วนที่เป็นมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าและบริการในแต่ละขั้นตอนเท่านั้น มิได้จัดเก็บจากมูลค่าทั้งหมดของสินค้าหรือบริการที่เป็นผลผลิต หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มมีหลักการว่าในการผลิตสินค้าหรือให้บริการนั้น ผู้ผลิตได้ใช้สินค้าและบริการที่มีอยู่แล้วในการประกอบกิจการ (คือ เครื่องจักร สินค้าถึงสำเร็จรูป และวัตถุดิบ) มาผลิตเป็นสินค้าและบริการชนิดใหม่โดยที่สินค้าและบริการที่มีอยู่แล้วในสังคม ในทางกฎหมายถือว่าได้เสียภาษีมาแล้ว ดังนั้น เพื่อไม่ให้มีการ

---

[104] ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) คือ ภาษีที่เก็บจากมูลค่าเพิ่มของทุกขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่ายของสินค้าทุกชนิด ในขณะที่ภาษีการขายปลีก (Retail Sales Tax) เก็บจากสินค้าขั้นสุดท้าย ในกรณีที่ภาษีมูลค่าเพิ่มเก็บจากทุกขั้นตอนของการผลิตและการจำหน่ายของสินค้าทุกชนิด ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงมีผลเหมือนกับภาษีการขายปลีก (Retail Sales Tax) ที่เก็บจากสินค้าขั้นสุดท้าย เพราะฉะนั้นภาษีการขายและภาษีมูลค่าเพิ่มจึงไม่แตกต่างกันในข้อนี้.

เก็บภาษีซ้ำซ้อนอีก จึงยอมให้มีการหักมูลค่าของภาษีที่เสียไปแล้วในขณะที่มีการซื้อเครื่องจักร สินค้ากึ่งสำเร็จรูปและวัตถุดิบ ออกจากภาษีผลผลิตที่ต้องเสียได้ หรือที่เรียกว่าภาษีขายหักภาษีซื้อ เช่น กรณีบริษัท เอก จำกัด ได้ขายสินค้าภาษีที่เรียกเก็บจากผู้บริโภค เรียกว่า ภาษีขาย และภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกผู้ประกอบการรายอื่นเรียกเก็บจากการซื้อวัตถุดิบเรียกว่าภาษีซื้อ จะต้องมาหักลบเพื่อใช้ในการยื่นเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร[105] นอกจากนี้ภาษีมูลค่าเพิ่มยังมีการจัดเก็บจากการนำสินค้า เข้ามาในราชอาณาจักรด้วย โดยจะมีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าจำเป็น เช่น อาหารสดที่ผลิตในภาคการเกษตรและยารักษาโรค แต่ภาษีสรรพสามิตจะมีวิธีการในการจัดเก็บจากสินค้าที่ฟุ่มเฟือย เช่น รถยนต์หรือสินค้าที่ไม่จำเป็น เช่น เหล้า บุหรี่ น้ำมันเชื้อเพลิง โดยเก็บในอัตราที่สูงที่เป็นเช่นนี้ก็เพราะว่า สินค้าที่มีโทษต่อผู้บริโภคและสังคม (Demerit Goods)[106] ไม่ใช่สินค้าที่ใช้กันในเชิงการบริโภค การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจะเก็บจากตัวสินค้าโดยตรงโดยคำนวณจากผลผลิตที่เป็นสินค้าชนิดนั้นๆ ซึ่งเป็นผลผลิตในขั้นสุดท้ายของการผลิตมาคำนวณเพื่อเรียกเก็บภาษี เช่น เหล้า บุหรี่ ฯลฯ

ดังนั้น จึงสรุปได้ว่าในทางทฤษฎีแล้วการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตมีความแตกต่างกันในด้านของวิธีการและขั้นตอนของการจัดเก็บ โดยมุ่งให้เกิดผลของการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตในสินค้าบางจำพวกเพื่อก่อให้เกิดภาระทางภาษีกับผู้บริโภคสินค้าและบริการโดยจะต้องเสียภาษีในอัตรารวมกันเกินกว่าร้อยละ 10 แต่เมื่อได้พิจารณาในรายละเอียดและวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บแล้ว จะพบว่าการจัดเก็บภาษีทั้งสองประเภทมีฐานภาษีเดียวกัน คือ จัดเก็บจากฐานการบริโภคมาจากการใช้จ่ายในการซื้อสินค้าและบริการของประชาชน

ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียวนั้น การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตควบคู่ไปด้วยก็มีความจำเป็นเพื่อให้เกิดภาระทางภาษีที่มากขึ้นกับผู้บริโภคสินค้าและบริการบางจำพวกที่รัฐต้องการจำกัดการบริโภคด้วยการยกระดับราคาให้สูงขึ้น เช่น เหล้า บุหรี่ น้ำมัน เป็นต้น เพราะภาษีมูลค่าเพิ่ม

---

[105] มาตรา 82/3 บัญญัติว่า ภายใต้บังคับมาตรา 82/7 มาตรา 82/8 และมาตรา 82/16 ให้ผู้ประกอบการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี

หากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเท่ากับส่วนต่างนั้น

หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ให้เป็นเครดิตภาษีและให้ผู้ประกอบการนั้นมีสิทธิได้รับคืนภาษี หรือนำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ตามส่วน 8

ภาษีซื้อที่มิได้นำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษีตามวรรคหนึ่งเพราะมีเหตุจำเป็น ตามที่อธิบดีกำหนด ให้มีสิทธินำไปหักในการคำนวณภาษีในเดือนภาษี หลังจากนั้นได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด แต่ต้องไม่เกินสามปีนับจากวันที่ได้มีการออกใบกำกับภาษี.

[106] ชวลิต เศรษฐเมธีกุล. (2541). **สรรพสามิตกับรายได้ของประเทศ**. หน้า 18-21.

ในแบบอัตราเดียวไม่เอื้อประโยชน์ในการที่รัฐจะใช้มาตรการทางภาษีเพื่อจำกัดสินค้าที่ต้องการควบคุมได้ ดังนั้น จึงต้องจัดเก็บภาษีสรรพสามิตโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อจำกัดการบริโภคสินค้าที่ขัดต่อศีลธรรม ฟุ่มเฟือย ทำลายสิ่งแวดล้อม หรือสุขภาพ ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าภาษีทั้งสองชนิดจัดเก็บจากสินค้าชนิดเดียวกัน คือ สินค้าที่ใช้ในการบริโภค และรูปแบบของภาษีที่จัดเก็บก็มาจากฐานเดียวกัน คือ ฐานการบริโภค โดยสามารถพิจารณาได้ว่าการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตเป็นการเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนกัน แต่รัฐมีความจำเป็นต้องจัดเก็บเพื่อจำกัดการบริโภคสินค้าและเพื่อความเป็นธรรมในทางรายได้ของบุคคลในสังคม เนื่องจากความเป็นธรรมสำหรับผู้เสียภาษีที่มีฐานะไม่เท่าเทียมกันในสังคมผู้เสียภาษีควรเสียภาษีตามความสามารถ (Ability to Pay)[107] ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวไม่สามารถสะท้อนความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรได้ แต่การนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรา[108] มาใช้แทนภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบหลายอัตราอาจกำหนดให้มีอัตราสูง ซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราสูงจะมีวัตถุประสงค์เช่นเดียวกับภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บเพื่อจำกัดการบริโภคสินค้า จึงทำให้จัดเก็บได้สะดวกขึ้นอันเนื่องมาจากการขายสินค้าและการให้บริการที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราสูงมีภาระภาษีอย่างเดียวเท่านั้น โดยรัฐควรกำหนดฐานภาษีให้สอดคล้องกับลักษณะของสินค้าและบริการ เพื่อสร้างความเป็นธรรมให้กับผู้บริโภคและรับบริการ ลดปัญหาของการจัดเก็บภาษีหลายประเภทในสินค้าและบริการอันเดียวกัน โดยผู้เสียภาษีไม่เกิดความสับสนในการเสียภาษี

อย่างไรก็ตาม สินค้าและบริการหลายประเภทที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตในอัตราที่สูงเกือบร้อยละ 100[109] ของราคาสินค้า ซึ่งสินค้าเหล่านี้ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราก็ไม่สามารถคลอบคลุมไปได้เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราไม่ควรมีอัตราที่มากเกินไปควรมีเพียงสองถึงสามอัตราเท่านั้น เพราะอาจก่อให้เกิดปัญหาเช่นเดียวกับภาษีการค้าในอดีต ดังนั้น สินค้าบางชนิดอาจยังมีภาษีสรรพสามิตจัดเก็บรวมอยู่แต่รัฐสามารถลดบทบาทของการจัดเก็บลง โดยให้กรมสรรพากรเป็นผู้มีอำนาจในการจัดเก็บแต่เพียงหน่วยงานเดียวเพื่อเป็นการประหยัดต้นทุนในการบริหารภาษีและให้เกิดความสะดวกแก่ผู้ประกอบการค้าย

4.2 ปัญหาทางกฎหมายอันเกิดจากอัตราของภาษีมูลค่าเพิ่ม

การพิจารณานำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้แทนภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวนั้นจำเป็นต้องพิจารณาปัญหาในด้านต่างๆ ซึ่งสามารถแยกพิจารณาออกเป็น 4.2.1 ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับ

---

[107] ชัยรัตน์ เอี่ยมกุลวัฒน์. เล่มเดิม. หน้า 157.

[108] สุภาวดี กิระพาณิช นางสาวพูนพิลาศ ลีละยุวะ. เล่มเดิม. หน้า 55-63.

[109] **http://www.excise.go.th**.

โครงสร้างของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม 4.2.2 ปัญหาความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียว 4.2.3 ปัญหาทางกฎหมายอันเกิดจากการกำหนดอัตราของฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม 4.2.4 ปัญหาทางปฏิบัติอันเกิดจากการกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มมีหลายอัตรา

4.2.1 ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับโครงสร้างของอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

การที่โครงสร้างของภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยประกอบด้วยภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราร้อยละ 10 อัตราศูนย์ และยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าและบริการ โดยกำหนดให้อัตราภาษีร้อยละ 10 จัดเก็บจากการขายสินค้าและการให้บริการทั่วไป และยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าหรือบริการบางชนิดที่จำเป็นต่อการดำรงชีวิต อาทิเช่น ผู้ประกอบการรายย่อยที่มีรายรับไม่ถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด สินค้าเกษตรหรือผลิตภัณฑ์ที่เกี่ยวเนื่องกับการเกษตร การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับสินค้าและบริการบางชนิด โดยพิจารณาจากประเภทของสินค้าที่มีความจำเป็นต่อการดำรงชีพเป็นสินค้าที่เกี่ยวกับสิ่งแวดล้อมหรือเป็นสินค้าที่เกี่ยวข้องกับศีลธรรมอันดี สินค้าเหล่านี้ก็มีเหตุผลสมควรอย่างยิ่งที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับสินค้าหรือบริการ ทำให้สินค้าและบริการเหล่านั้นอยู่นอกระบบของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและเป็นการช่วยลดภาระในการทำบัญชีต่างๆ ของกิจการ

ในขั้นตอนการผลิตสินค้าของผู้ประกอบการ สินค้าและบริการทุกชนิดจะมีวัตถุดิบเป็นส่วนประกอบเสมอ วัตถุดิบต่างๆ ถือเป็นต้นทุนของผู้ประกอบการ และในส่วนของวัตถุดิบก็ต้องประกอบด้วยภาษีมูลค่าเพิ่มที่มาจากการซื้อวัตถุดิบ ดังนั้น การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับสินค้าและบริการทำให้ภาษีซื้อที่เกิดขึ้นจากการซื้อวัตถุดิบมาใช้ในการผลิตของผู้ประกอบการที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้ และจะนำมาเครดิตภาษีก็ไม่ได้เช่นเดียวกัน เนื่องจากผู้ประกอบการเหล่านั้นอยู่นอกระบบของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ผลที่เกิด คือ ภาษีซื้อจะรวมอยู่ในราคาสินค้าและบริการ ดังนั้น เมื่อเปรียบเทียบต้นทุนในการผลิตสินค้าและบริการระหว่างผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มกับผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว จะเห็นได้ว่าต้นทุนในการผลิตสินค้าชนิดเดียวกันย่อมมีความแตกต่างกัน เนื่องจากผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายสามารถขอคืนภาษีซื้อได้ เมื่อมีการขายสินค้าและบริการเหล่านั้นออกไป ภาระภาษีในส่วนที่เหลือก็สามารถผลักไปยังผู้บริโภคได้ แต่สำหรับผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้ ผลก็คือ ทำให้ต้นทุนในส่วนที่เป็นภาษีเพิ่มมากขึ้น แม้จะเป็นการผลักภาระให้กับผู้บริโภคในการขายสินค้าและบริการได้ก็ตาม แต่ราคาสินค้าและบริการนั้นก็อาจมีราคาสูงกว่าผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรณีปัญหาที่เกิดขึ้นประมวลรัษฎากรมาตรา 81/3[110] จึงได้กำหนดวิธีแก้ปัญหาโดยให้บุคคลที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในกิจการบางอย่าง สามารถแจ้งต่ออธิบดีเพื่อขอเข้าเป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มได้ แต่วิธีการเช่นนี้ก็ไม่สามารถแก้ปัญหาที่ดีพอเนื่องจากว่าหากมีการขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยสำคัญผิดหรือมีการเสียภาษีไม่ถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว ก็อาจจะทำให้เกิดผลเสียต่อผู้ประกอบการมากกว่าผลดีก็ได้

ผู้เขียนจึงเห็นว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบหลายอัตราจะเข้ามาแก้ไขปัญหาในส่วนที่กล่าวมาข้างต้นได้ เนื่องจากวัตถุประสงค์ของภาษีมูลค่าเพิ่มต้องการส่งเสริมให้การขายสินค้าและการให้บริการทุกชนิดอยู่ในระบบของภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่การที่รัฐยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกิจการหลายๆ ประเภท ทั้งที่กิจการเหล่านั้นควรจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ด้วยเหตุผลที่ภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยมีอัตราเดียวทำให้สินค้าหรือบริการที่ควรเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าร้อยละ 10 ไม่มีอัตราภาษีมารองรับจึงต้องยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับสินค้าหรือบริการนั้นๆ

ตัวอย่างเช่น กรณีหนังสือเรียน หนังสือพิมพ์ หรือนิตยสาร เมื่อเปรียบเทียบกันแล้ว ในเชิงสังคมบุคคลที่อ่านหนังสือเรียน ประโยชน์ที่ได้รับในทางสังคมแตกต่างกับผู้อ่านหนังสือพิมพ์หรือนิตยสารในด้านของการพัฒนาบุคคล แต่หากมองในทางภาษีแล้ว ถือว่าหนังสือเรียนและหนังสือพิมพ์ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเหมือนกัน อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาถึงคุณค่าของการอ่านหนังสือทั้งสองชนิดที่มีความแตกต่างกันในประโยชน์ที่จะได้รับแล้ว ความรับผิดในทางภาษีมูลค่าเพิ่มกลับเท่าเทียมกันเพราะภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยไม่ได้กำหนดให้มีอัตราต่ำที่เหมาะสมกับประเภทของสินค้า จึงไม่สามารถแยกการจัดเก็บภาษีสินค้าดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นได้ ซึ่งแตกต่างกับประเทศฝรั่งเศสที่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราต่ำ คือ อัตราร้อยละ 2.1 สำหรับหนังสือพิมพ์และยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้สำหรับตำราเรียน ตัวอย่างดังกล่าวข้างต้นนั้นเป็นเพียงสินค้าบางชนิดเท่านั้นที่แสดงให้เห็นว่าการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมิใช่การปลอดภาระภาษีและไม่ก่อให้เกิดประโยชน์

---

[110] มาตรา 81/3 บัญญัติว่า "ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังต่อไปนี้ มีสิทธิแจ้งต่ออธิบดีตามแบบที่อธิบดีกำหนดเพื่อขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวดนี้ได้ โดยต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3

(1) กิจการขายสินค้าตามที่ระบุไว้ในมาตรา 81 (1) (ก) ถึง (ฉ)

(2) กิจการขนาดย่อมตามมาตรา 81/1

(3) กิจการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

เมื่อผู้ประกอบการตามวรรคหนึ่งได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/1 (2) แล้ว ผู้ประกอบการดังกล่าวจะเลิกเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ต่อเมื่อได้ใช้สิทธิขอถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/10 (3) และอธิบดีได้สั่งถอนทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว

แก่ผู้บริโภค สำหรับกิจการที่กฎหมายไทยกำหนดให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ประเทศอื่นไม่ได้รับการยกเว้น เช่น กิจการหนังสือพิมพ์ หรือกิจการเกี่ยวกับอาหารจากผลิตผลทางการเกษตร ในประเทศอังกฤษและประเทศฝรั่งเศสกิจการข้างต้นล้วนแต่จัดเก็บโดยใช้อัตราที่ต่ำ

สำหรับประเทศไทยสินค้าบางอย่างที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อพิจารณาประกอบกับการจัดเก็บภาษีการค้าในอดีตแล้ว สินค้าประกอบอาหารไม่ว่าจะเป็นน้ำตาลทราย ซีอิ้ว ฯลฯ ก็ล้วนแต่ถูกจัดเก็บภาษีการค้าในอัตราที่แตกต่างกันไป ดังนั้น การนำอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำเข้ามาจัดเก็บจะสามารถแก้ไขปัญหาในเรื่องของความเหมาะสมของสินค้าประเภทต่างๆ กันได้ เพราะภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราประกอบไปด้วยอัตราภาษีในระดับที่สูงและต่ำ สำหรับสินค้าและบริการที่มีความหลากหลายและมีความต้องการแตกต่างกัน ซึ่งจะก่อให้เกิดประโยชน์มากกว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียว ที่มีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับสินค้าและบริการบางชนิด

การที่ภาษีมูลค่าเพิ่มมีหลายอัตราอาจทำให้กิจการซึ่งเคยได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอาจเข้ามาเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราต่ำ ผู้ประกอบการจะสามารถขอคืนภาษีซื้อและนำไปเครดิตภาษีได้ ก่อให้เกิดผลกับผู้บริโภคโดยได้รับประโยชน์จากราคาสินค้าและบริการที่เป็นธรรมและมีราคาไม่สูงเมื่อเปรียบเทียบกับต้นทุนการผลิตสินค้าและบริการ แต่การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นจะทำให้ต้นทุนการผลิตสูงขึ้นมากกว่าปกติ เนื่องจากอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียวที่มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ผู้ประกอบการไม่สามารถขอคืนภาษีซื้อและนำไปเครดิตภาษีได้ ย่อมส่งผลให้ราคาต้นทุนสินค้าและบริการสูงขึ้นตามไปด้วย กรณีดังกล่าวนี้จึงถือเป็นข้อจำกัดในทางกฎหมายอย่างหนึ่ง ซึ่งหากมีการแก้กฎหมายโดยเพิ่มในอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำขึ้นก็อาจแก้ไขปัญหาในส่วนนี้ได้

4.2.2 ปัญหาความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียว

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบันกฎหมายกำหนดให้มีอัตราเดียว โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ง่ายและสะดวกในการจัดเก็บและบริหารภาษี เพราะการมีภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวสามารถลดปัญหาในเรื่องการวิเคราะห์ถึงชนิดสินค้าและบริการที่เป็นฐานภาษีซึ่งเป็นปัญหาทางกฎหมายที่สำคัญอันเกิดขึ้นในคราวที่เก็บภาษีการค้า การมีภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวยังสะดวกในทางปฏิบัติของผู้เสียภาษีอากรหรือผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มในการจัดทำบัญชีหรือคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่การที่ภาษีมูลค่าเพิ่มมีอัตราเดียวก็อาจจะทำให้เกิดปัญหาเรื่องของความเป็นธรรมในการส่งเสริมความเท่าเทียมกันของบุคคลทั่วไปในสังคมได้

ในอดีตประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีการค้าสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการในขั้นตอนของการผลิต โดยภาษีการค้ามีแนวคิดและวัตถุประสงค์ส่วนหนึ่งมุ่งให้เกิดความเป็นธรรมและสะท้อนถึงความจำเป็นของชนิดสินค้าและบริการต่อบุคคลอย่างเห็นได้ชัด ดังเห็นได้ว่าโครงสร้าง

ภาษีการค้ามีองค์ประกอบที่บรรเทาความรุนแรงในเรื่องของความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจและสังคมของบุคคลอยู่ในตัว กล่าวคือ มีการจัดเก็บภาษีการค้าในอัตราที่สูงสำหรับสินค้าที่ฟุ่มเฟือยหรือสินค้าสำหรับผู้มีฐานะร่ำรวย เช่น สินค้าเสริมความงามจัดเก็บที่อัตราร้อยละ 20 ของรายรับ และอัตราต่ำสำหรับสินค้าที่มีการซื้อขายกันโดยทั่วไปและมีความจำเป็นในชีวิตประจำวัน เช่น อาหารและน้ำตาลทรายจัดเก็บที่ร้อยละ 1.5 เป็นต้น

แต่วัตถุประสงค์ของภาษีการค้าในเรื่องการกระจายภาระภาษีไปตามชนิดของสินค้าทำให้มีอัตราภาษีเป็นจำนวนมาก ยากในการทำความเข้าใจ และอาจส่งผลให้เกิดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีการค้าในแต่ละทอด ดังนั้น เมื่อทำการเปรียบเทียบภาษีการค้ากับภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวแล้วจะพบว่าอัตราภาษีการค้าก่อนที่จะมาเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียว ได้มีการจัดเก็บโดยแบ่งแยกตามชนิดของสินค้าและบริการที่แตกต่างกันในเรื่องของความจำเป็นในการใช้สอยสินค้าและบริการ นับว่าการจัดเก็บภาษีการค้ามีความเหมาะสมมากกว่าในการสร้างทางเลือกให้กับผู้บริโภค

องค์ประกอบของภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวสำหรับประเทศไทยกำหนดให้อัตราภาษีมีฐานภาษีกว้างครอบคลุมสินค้าและบริการทุกประเภท โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์ในเชิงรายได้ ความสะดวก และลดการซ้ำซ้อนของภาษี อันเป็นเหตุผลสำคัญของการเปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีจากภาษีการค้ามาเป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ข้อดีของภาษีการค้าในเรื่องการกระจายภาระภาษีเป็นสิ่งที่ควรได้รับการพิจารณาให้ดี เนื่องจากลักษณะการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวจะไม่สะท้อนให้เห็นถึงความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีได้

การจัดเก็บภาษีทางอ้อมของรัฐในทางทฤษฎีก็ไม่ใช่ตัวชี้วัดว่าการเก็บภาษีของประเทศมีความเป็นธรรม เพราะในลักษณะของภาษีอากรที่ดี รายได้ของประเทศจากการเก็บภาษีอากรต้องมาจากภาษีทางตรงในสัดส่วนที่มากกว่าภาษีทางอ้อม ในส่วนของการเก็บภาษีทางตรงถ้าจัดเก็บได้มากก็แสดงให้เห็นถึงการกระจายความรับผิดชอบของสังคมต่อประเทศชาติ แต่การปรับเปลี่ยนวิธีการและวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีทางอ้อมก็อาจเป็นวิธีหนึ่งที่ชี้ให้เห็นว่าการจัดเก็บภาษีทางอ้อมย่อมมีความสำคัญต่อสังคมเช่นเดียวกัน แม้ว่าจะไม่ได้สะท้อนให้เห็นถึงความเป็นธรรมในด้านของการจัดเก็บ

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียวโดยจัดเก็บเท่ากันในทุกประเภทของสินค้าและบริการย่อมสะดวกในการจัดเก็บภาษี ทำความเข้าใจ และบริหารภาษี แต่ไม่มีความเสมอภาคกันในส่วนของความเป็นธรรมเมื่อวัดจากรายได้ของประชาชน แม้ว่ารัฐจะได้บัญญัติกฎหมายให้มีอัตราภาษีสรรพสามิตเพื่อแก้ไขปัญหาในเรื่องของการกระจายภาระภาษีต่อประชาชน แต่ก็ไม่สามารถที่จะทำให้เกิดความเป็นธรรมในเชิงรายได้เพิ่มมากขึ้น แต่การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียว แม้จะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชน ถ้าหากพิจารณาโดยใช้รายได้ของประชาชน

แต่ละคนเป็นฐานในการวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลในสังคม เพราะเหตุที่ว่าประชาชนทุกคนจะต้องบริโภคสินค้าและบริการไม่มากก็น้อย ซึ่งโดยทั่วไปแล้วคนที่มีรายได้ต่ำหรือมีรายได้ปานกลางจะใช้รายได้ของตนเกือบทั้งหมดในการจับจ่ายซื้อเครื่องอุปโภคบริโภคในชีวิตประจำวัน ส่วนผู้มีรายได้สูงมักใช้รายได้ของตนในการบริโภคไม่มาก ดังนั้น เมื่อเปรียบเทียบภาษีที่ต้องเสียเพื่อการบริโภคกับรายได้ของแต่ละคนแล้ว จะปรากฏว่าผู้ที่มีรายได้ต่ำหรือมีรายได้ปานกลางจะแบกรับภาษีในอัตราส่วนที่สูงกว่าคนที่มีรายได้สูง ในทางกลับกันสำหรับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราซึ่งบางกรณีอาจมีอัตราภาษีที่สูง (Increased Rate) สำหรับสินค้าฟุ่มเฟือยหรืออาจมีอัตราที่ต่ำกว่า (Reduced Rate) อัตราภาษีมาตรฐาน แต่ภาษีมูลค่าเพิ่มก็ไม่ได้มีอัตราภาษีมากเหมือนภาษีการค้าโดยอาจจะมี 2-3 อัตรา

ประเทศที่มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มแบบหลายอัตราส่วนใหญ่จะนำมาชดเชยปัญหาในเรื่องของความเป็นธรรมที่ขาดหายไป ในกรณีของภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียวจะมีการกระจายอัตราภาษีไปยังสินค้าและบริการที่มีความต่างกันให้ได้รับผลจากการเก็บภาษีเท่ากัน โดยที่ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราจะมีลักษณะในการจัดเก็บเป็นอย่างเดียวกันกับภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียว คือ มีการออกใบกำกับภาษีเมื่อมีการขายสินค้าหรือบริการ ก็สามารถเครดิตภาษีซื้อและภาษีขาย ดังนี้การกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราก็จะสามารถชดเชยส่วนที่ขาดหายไปจากภาษีการค้าในการจัดรูปแบบของสินค้าที่ต้องเสียภาษีในอัตราที่แตกต่างกัน ข้อแตกต่างของภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรากับภาษีการค้า คือ ภาษีการค้าจะจัดเก็บภาษีเป็นสัดส่วนร้อยละของรายรับที่ได้จากการผลิต แต่ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามีวิธีการจัดเก็บโดยวิธีเดียวกับภาษีมูลค่าเพิ่มทั่วไปแต่จะมีหลายอัตราเท่านั้น ดังนั้นปัญหาในเรื่องความซ้ำซ้อนก็จะหายไปเช่นเดียวกันกับภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียวที่สามารถกำหนดประเภทของสินค้าได้ดีกว่าและเป็นธรรมมากขึ้น

4.2.3 ปัญหาทางกฎหมายอันเกิดจากการกำหนดอัตราของฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

การที่ประเทศไทยได้เปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นแบบอัตราเดียวนั้นปัจจัยที่สำคัญในการกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มก็คือ ถ้ากำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มให้มีหลายอัตราแล้วจะเกิดปัญหาการตีความสินค้าและบริการ โดยมิได้คำนึงถึงประเด็นความเป็นธรรมในทางรายได้ของผู้บริโภคที่ใช้สินค้าและบริการว่ามีความสอดคล้องกับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในแบบอัตราเดียวหรือไม่ หรือผู้ประกอบการที่เคยเสียภาษีการค้าในอัตราต่ำจะมีผลกระทบอย่างไร

เหตุผลในการเปลี่ยนจากภาษีการค้ามาเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มมีเหตุผลที่สำคัญประการหนึ่ง คือ ปัญหาของภาษีการค้าในการให้คำจำกัดความของคำว่า "การผลิตหรือการรับจ้างทำของ" เพราะภาษีการค้าจะเก็บภาษีจากยอดขายหรือยอดรายรับจากการประกอบการค้าในราชอาณาจักร โดยกำหนดไว้ใน

บัญชีอัตราภาษีการค้ารวม 14 บัญชี ซึ่งในแต่ละบัญชีจะทำการกำหนดประเภทของสินค้าเอาไว้ แต่กรณีที่เป็นปัญหาของภาษีการค้าที่เห็นได้ชัด คือ การที่กรมสรรพากรได้ให้ความหมายของคำว่า "ผลิต" เอาไว้ เฉพาะในบางกรณีที่ไม่อาจแยกให้เห็นอย่างชัดแจ้งว่าเป็นการผลิตสินค้าหรือจ้างทำของ สร้างความไม่พอใจแก่ผู้ประกอบการหลายรายและทำให้มีคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลเป็นจำนวนมาก และศาลก็ได้มีคำพิพากษาขัดหรือแย้งกับแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร จึงเป็นเหตุผลที่ทำให้มีการแก้กฎหมายให้มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นแบบอัตราเดียว เพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาในการตีความว่าสินค้าหรือบริการควรเสียภาษีในอัตราใด แม้จะสามารถแก้ไขปัญหาเรื่องการตีความได้ แต่ผลเสียของการกำหนดให้ภาษีมูลค่าเพิ่มมีอัตราเดียวก็ทำให้มีสินค้าหลายชนิดที่เคยเสียภาษีการค้าในอัตราต่ำกลายเป็นการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มไป

การกำหนดให้ภาษีมูลค่าเพิ่มมีอัตราเดียวในการเก็บจากการขายสินค้าและการให้บริการ โดยมีการกำหนดให้การขายสินค้าและบริการบางชนิดได้รับยกเว้น ซึ่งจากการวิเคราะห์ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวอาจสร้างความไม่เป็นธรรมกับผู้บริโภค แต่รัฐต้องการหลีกเลี่ยงปัญหาการตีความของสินค้า อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติยังคงเกิดปัญหาการตีความภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่ดีว่ากิจการประเภทใดควรเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 หรือได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม อาทิเช่น กรณีกิจการการขนส่ง และการให้บริการขนส่ง คือ โดยวัตถุประสงค์ก็เพื่อต้องการที่จะนำสินค้าไปส่งยังลูกค้าเช่นเดียวกันและโดยวิธีการเดียวกัน แต่ภาระทางภาษีกลับมีความแตกต่างกัน ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าปัญหาการตีความกฎหมายในเรื่องเกี่ยวกับภาษีอาจเกิดขึ้นได้ในทุกประเภทของภาษี แต่ภาษีการค้ามีปัญหามากกว่าเพราะได้กำหนดอัตราภาษีไว้มาก แม้จะพยายามแก้ไขโดยกรมสรรพากรให้สิทธิเจ้าพนักงานสรรพากรที่จะวินิจฉัยว่าเป็นเรื่องเกี่ยวกับการผลิตหรือไม่ ก็เป็นบ่อเกิดให้เกิดความไม่พอใจของผู้ประกอบการ

ผู้เขียนเห็นว่า เมื่อพิจารณาในแง่กฎหมายภาษีการค้าและภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียวจะพบว่ากฎหมายทั้งสองฉบับยังไม่สามารถหาจุดที่เป็นดุลภาคของการจัดเก็บภาษีทางอ้อมของรัฐได้ เพราะภาษีการค้าแม้จะมีข้อดีในส่วนของความเป็นธรรมต่อชนิดการบริโภคของประชาชน แต่ก็มีข้อเสียที่มากกว่าคือ วิธีการจัดเก็บที่ยุ่งยากและยากในการทำความเข้าใจ ทำให้มีปัญหาในการปฏิบัติตามของผู้ประกอบการ ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวรัฐได้บัญญัติขึ้นมาเพื่อแก้ไขวิธีการจัดเก็บที่ยุ่งยาก แต่การจัดเก็บเพียงอัตราเดียวย่อมไม่สามารถสะท้อนความเป็นธรรมในเชิงรายได้ของประชาชนจากการบริโภคสินค้าที่ต่างชนิดกัน ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีหลายอัตราก็มีแนวความคิดในการแบ่งประเภทการบริโภคสินค้าของประชาชนเช่นเดียวกันกับภาษีการค้า และมีการบัญญัติชนิดของสินค้าและบริการให้สามารถทำความเข้าใจได้โดยง่ายและครอบคลุมถึงชนิดของสินค้า

เช่นเดียวกันกับภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียว โดยสามารถที่จะเข้ามาขจัดปัญหาในส่วนของการจัดเก็บภาษีและก่อให้เกิดความเป็นธรรมกับผู้เสียภาษีในการบริโภคสินค้าแต่ละชนิดมากขึ้น

โครงสร้างของภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามักจะกำหนดอัตราภาษีตั้งแต่ 2 ระดับขึ้นไป โดยมีอัตรามาตรฐานและอาจมีอัตราต่ำสำหรับสินค้าและบริการที่จำเป็นในการดำรงชีพ หรืออัตราสูงสำหรับสินค้าฟุ่มเฟือย ในการพิจารณาว่ากิจการหรือสินค้าใดที่สมควรจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเท่าใด หรือสินค้าใดเป็นสินค้าที่ฟุ่มเฟือย หรือจำเป็นย่อมเป็นเรื่องที่ก่อให้เกิดปัญหาอย่างมาก เช่นเดียวกับที่ประเทศอังกฤษได้เคยพยายามจะใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราสูงแต่ก็ประสบปัญหาเป็นอย่างมากในการแบ่งชนิดหรือประเภทของสินค้า เช่น กล้องถ่ายรูป กับฟิล์มถ่ายรูป เมื่อกล้องถ่ายรูปถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราสูง แต่ฟิล์มถ่ายรูปซึ่งเป็นอุปกรณ์ส่วนหนึ่งของกล้องถ่ายรูปกลับเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่า จนกลายเป็นปัญหาพิพาทกันมากในขณะนั้น ในที่สุดประเทศอังกฤษก็ยกเลิกการใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มในแบบอัตราสูง แต่กลับเก็บภาษีส่วนใหญ่ในอัตรามาตรฐาน และใช้ภาษีสรรพสามิตเข้ามาแก้ไขในส่วนของภาษีที่ต้องการเก็บให้มากขึ้นในสินค้าบางอย่าง โดยให้มีการเก็บภาษีในอัตราต่ำสำหรับการขายสินค้าที่จำเป็นแก่การดำรงชีพ ซึ่งสินค้าที่เก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราต่ำ ได้แก่ ผลิตภัณฑ์อาหาร เสื้อผ้าเด็ก หนังสือพิมพ์ ผลิตภัณฑ์จากการปศุสัตว์ เป็นต้น

4.2.4 การวิเคราะห์ปัญหาทางปฏิบัติอันเกิดจากการกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มมีหลายอัตรา

ปัญหาในทางปฏิบัติของภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นปัญหาที่เกิดขึ้นได้ทั่วไปกับทุกๆ ประเทศที่มีการบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม อาทิเช่นปัญหาการหลบเลี่ยงภาษี และปัญหาการคืนเงินภาษีซื้อสำหรับกิจการมีความล่าช้า ซึ่งก็เป็นปัญหาที่สำคัญในการบังคับใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยเช่นเดียวกัน การนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้ในการจัดเก็บจากการบริโภคแทนภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวย่อมทำให้ปัญหาทางปฏิบัติของกรมสรรพากรผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมีภาระมากขึ้น ดังนี้จึงจะทำการศึกษาถึงวิธีการเพื่อแก้ปัญหาในทางปฏิบัติเหล่านี้ด้วยเพื่อความสะดวกในการบริหารภาษีต่อไป

1) ปัญหาที่ทำให้การคืนภาษีให้แก่ผู้ประกอบการล่าช้า ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ และมีเครดิตภาษีเหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษี เนื่องจากมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายโดยมีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม การกำหนดให้ขอคืนนั้นทำได้ 2 วิธี คือ ขอคืนโดยการเครดิตและขอคืนเป็นเงินสด ในการคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ประกอบการนั้นหากมีความล่าช้าอาจทำให้เกิดปัญหาสภาพคล่องทางการเงินของผู้ประกอบการ เนื่องจากผู้ประกอบการต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไปก่อนในส่วนที่เป็นภาษีซื้อจากการซื้อสินค้าวัตถุดิบ

ที่ใช้ในการประกอบกิจการ และจะนำมาเครดิตคืนในภายหลัง ซึ่งในการคืนเงินภาษีมีขั้นตอนและวิธีการที่ยุ่งยาก เมื่อมีความล่าช้าก็ส่งผลทำให้ผู้ประกอบการแทนที่จะนำเงินจำนวนมาใช้นี้ในการดำเนินกิจการต่อไป แต่กลับต้องใช้เงินทุนในส่วนอื่นและอาจทำให้กิจการนั้นเกิดปัญหาในการผลิตสินค้าเนื่องจากขาดเงินทุนหมุนเวียน เหตุผลที่ทำให้กรมสรรพากรต้องคืนเงินภาษีล่าช้าเนื่องมาจากการเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่มมีความจำเป็นต้องใช้ใบกำกับภาษีในการพิจารณาคืนเงินภาษี โดยมีขั้นตอนในการตรวจสอบเพื่อเป็นการป้องกันการรั่วไหลของเงินภาษีและการหลบเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มโดยวิธีการต่างๆ เมื่อการตรวจสอบต้องกระทำให้รัดกุมแล้ว ปัญหาความล่าช้าในส่วนของการคืนภาษีนั้นก็เป็นสิ่งที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ หากเปลี่ยนมาใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรา ปัญหาเกี่ยวกับการคืนภาษีให้แก่ผู้ประกอบการล่าช้าก็จะเพิ่มมากขึ้นเนื่องจากจะต้องทำการพิจารณาอัตราภาษีที่มีหลายระดับโดยมีความแตกต่างกัน แต่กรณีนี้ผู้เขียนเห็นว่ากรมสรรพากรสามารถที่จะแก้ไขปัญหาในส่วนนี้ได้โดยง่ายเพราะเป็นเพียงปัญหาในทางปฏิบัติเบื้องต้น และกรมสรรพากรอาจวางมาตรการในการแก้ไขได้ ดังนี้

(1) กรณีกลุ่มผู้ส่งออก ควรเน้นในเรื่องการอำนวยความสะดวกต่อผู้ส่งออก เพื่อเป็นการส่งเสริมธุรกิจส่งออกโดยพิจารณาการขอคืนให้เป็นกรณีเร่งด่วนก่อน แต่เอกสารต่างๆ ที่ใช้ในการเครดิตภาษีจะต้องถูกต้องและครบถ้วน

(2) ประชาสัมพันธ์ให้ผู้ประกอบการทราบ เมื่อมีการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษีและขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการควรจัดเตรียมหลักฐานเอกสารให้ครบถ้วนทุกครั้ง เช่น รายงานภาษีซื้อ รายงานภาษีขาย ใบกำกับภาษีที่ถูกต้อง (ไม่นับรวมใบกำกับภาษีปลอมเพราะกรมสรรพากรมีวิธีตรวจเช็คได้ ดังนั้น ผู้ประกอบการเองย่อมจะทราบดีว่าใบกำกับภาษีปลอมหรือไม่ปลอม มิเช่นนั้นแล้วปัญหายุ่งยากจะตามมาทีหลัง) เนื่องจากกรณีที่หลักฐานไม่ครบถ้วนและไม่ถูกต้องแล้ว จะทำให้เจ้าหน้าที่สรรพากรต้องใช้เวลาในการตรวจสอบมากขึ้นกว่าเดิมส่งผลให้เกิดความล่าช้าได้หากผู้ประกอบการได้จัดเตรียมเอกสารที่เกี่ยวข้องครบถ้วนแล้วปัญหาในส่วนนี้ก็จะลดน้อยลง

(3) มีนโยบายการขึ้นทะเบียนผู้ประกอบการค้าที่ดี เนื่องจากผู้ประกอบการที่ได้มีการยื่นบัญชีรายการภาษีมูลค่าเพิ่มถูกต้องและครบถ้วนตามกฎหมายมาโดยตลอด กรมสรรพากรอาจสันนิษฐานไว้ก่อนว่าผู้ประกอบการเหล่านั้นได้กระทำการยื่นแบบแสดงรายการถูกต้องแล้ว และพิจารณาคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้ผู้ประกอบการเหล่านี้ก่อนก็จะช่วยลดปัญหาการขาดสภาพคล่องที่เกิดขึ้นในกิจการของผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มได้

ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราทำให้ต้องมีการพิจารณาเอกสารหลักฐานที่จำเป็นในการคืนภาษี แต่วิธีการดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นสามารถลดปัญหาเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มให้

รวดเร็วขึ้นและลดขั้นตอนในการพิจารณา ดังนั้น การเปลี่ยนแปลงมาจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรา ก็จะไม่ก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติเพิ่มขึ้นอีกด้วย

2) การหลบเลี่ยงและโกงภาษีนั้นเป็นปัญหาใหญ่ของการจัดเก็บภาษีทุกประเภท เพราะเงินภาษีอากรนั้นเป็นเงินของประชาชนที่จ่ายให้กับรัฐเพื่อใช้ในการพัฒนาประเทศ ภาษีมูลค่าเพิ่มก็เป็นภาษีอากรรูปแบบหนึ่งที่มีการป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีอากรเป็นอย่างดี โดยมีหลักเกณฑ์กำหนดวิธีการตรวจสอบทุกขั้นตอน ไม่ว่าจะเป็นกรณีที่ผู้ขายมีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษี และผู้ซื้อก็จะต้องมีการจัดทำบัญชีให้มีความรัดกุม เพื่อให้เจ้าหน้าผู้มีอำนาจในการตรวจสอบสามารถตรวจสอบบัญชีที่บริษัทจัดทำไว้ได้ทุกเมื่อ โดยในบัญชีดังกล่าวจะต้องมีใบกำกับภาษีเป็นส่วนสำคัญในเรื่องที่เกี่ยวกับการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม

การกำหนดขั้นตอนในการตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่มก็เพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถหลีกเลี่ยงภาษีได้น้อยที่สุด ซึ่งขั้นตอนนี้ก็ยังมีจุดบกพร่อง คือ กระบวนการปลอมใบกำกับภาษีเพื่อใช้ในการเครดิต โดยเป็นปัญหาในการดำเนินคดีของกรมสรรพากร เนื่องจากการกระทำความผิดดังกล่าวนี้เป็นเรื่องยากที่จะหาตัวผู้กระทำความผิดและพิสูจน์เจตนาของผู้ใช้ใบกำกับภาษี โดยเป็นปัญหาเกี่ยวเนื่องในการตรวจสอบเพื่อคืนเงินภาษี เพราะหากกรมสรรพากรจะทำการตรวจสอบให้มีความรัดกุมก็ย่อมเกิดปัญหาความล่าช้าในการคืนเงินภาษีซื้อให้กับผู้ประกอบการ แต่หากไม่ทำการตรวจสอบให้รอบคอบการใช้ใบกำกับภาษีปลอมก็จะก่อให้เกิดการคืนเงินภาษีอากรผิดพลาด เป็นเหตุให้รัฐได้รับความเสียหายเพิ่มขึ้น

ปัญหาเหล่านี้เกิดขึ้นในประเทศไทยมาตั้งแต่เริ่มใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่หากนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้ในการจัดเก็บ ปัญหาการทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมมีสูงขึ้น เพราะภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรา ทำให้ภาษีซื้อของสินค้าแต่ละชนิดอาจมีอัตราไม่เท่ากัน การออกใบกำกับภาษีปลอมหรือออกในอัตราภาษีซื้อที่ไม่ถูกต้อง หรือการเครดิตโดยใช้ใบกำกับภาษีปลอม การตรวจสอบก็จะทำได้ยากยิ่งขึ้น

ในกรณีของประเทศอังกฤษนั้นปัญหาการหลบเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถควบคุมได้โดยการตรวจสอบภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT Audit) ใช้วิธีตรวจยันใบกำกับภาษี (Cross-Checking) เกี่ยวกับจำนวนภาษีซื้อและภาษีขาย ซึ่งกระทำโดยหน่วยงานต่างหากมีวิธีการตรวจสอบไต่สวนและการพิจารณาดำเนินคดีอาญาเกี่ยวกับการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานของประเทศอังกฤษ โดยเป็นกระบวนการเดียวกันไม่ว่าจะอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือตามกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา โดยมีโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้การพิสูจน์ความผิดและการกำหนดโทษของเหมาะสมกับลักษณะความผิด นอกจากนี้ในการการสอบสวนเพื่อพิจารณาถึงการ

กระทำที่เป็นความผิด เพราะเหตุที่มีการทุจริตในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมเป็นอำนาจของหน่วยงานของรัฐเป็นผู้มีหน้าที่ในการควบคุมและดูแลการจัดเก็บภาษี เช่น แผนกสืบสวนสอบสวน (Investigation Division) ของกรมศุลกากรและสรรพสามิต หน่วยงานสืบสวนสอบสวนโดยเฉพาะ (Investigation Units) รวมทั้งเจ้าพนักงานตำรวจยังคงมีอำนาจสอบสวนความผิดดังกล่าว โดยอาศัยอำนาจตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้

ซึ่งการดำเนินคดีของประเทศอังกฤษแตกต่างกับการดำเนินคดีในประเทศไทยที่จะต้องกระทำโดยพนักงานสอบสวนเท่านั้น ดังนั้นหากประเทศไทยทำการแก้ไขปัญหาในส่วนของการหลบเลี่ยงและการโกงภาษีมูลค่าเพิ่มโดยวิธีการตรวจสอบบัญชีให้มีความรัดกุมและกำหนดโทษให้มีความรุนแรง สำหรับกรณีการทุจริตที่เกี่ยวข้องในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มปัญหาดังที่ได้กล่าวมานี้ก็สามารถลดลงได้

4.3 ปัญหาที่เกิดขึ้นจากการนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้ประเทศไทย

ดังที่ได้ทำการวิเคราะห์แล้วว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียวที่ใช้จัดเก็บกันอยู่ในปัจจุบันอาจไม่มีความเป็นธรรมแก่ผู้บริโภคสินค้าและบริการในสังคม แต่การจะเปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีจากภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียวมาเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มแบบหลายอัตราที่มีความเหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจสังคม และสอดคล้องกับนโยบายของรัฐบาลเป็นเรื่องที่กระทำได้ยากเพราะการดำเนินการวิธีใดก็ตามจะส่งผลกระทบต่อรัฐและประชาชนทั้งในด้านดีและด้านเสียแตกต่างกันไป แต่ถ้าหากจะวิเคราะห์ทางเลือกในการปรับปรุงกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วอาจจะมีปัญหาตามมามากมายไม่ว่าจะเป็นในเรื่องของการกำหนดอัตราภาษีว่าควรมีอัตราสูงต่ำอย่างไร หรือควรมีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มแบบ 2 อัตรา หรือ 3 อัตรา ซึ่งไม่ควรมีมากไปเพราะอาจจะก่อให้เกิดความยุ่งยากเช่นเดียวกันกับภาษีการค้าได้ อีกทั้ง ยังอาจมีปัญหาในการจัดกลุ่มประเภทของสินค้าและบริการและปัญหาอื่นๆ ตามมาอีกก็ได้ ดังนั้น ในส่วนนี้จะวิเคราะห์ให้เห็นถึงข้อดีข้อด้อยของการกำหนดอัตราภาษีในรูปแบบที่แตกต่างกัน ดังจะกล่าวไว้ถึงข้อดีข้อเสียในการกำหนดอัตราภาษี ดังนี้

<u>แนวทางที่ 1</u> การกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำสำหรับสินค้าและบริการที่จำเป็นแก่การครองชีพ หรือสินค้าและบริการที่เอื้อต่อการลดปัญหาสิ่งแวดล้อม

สำหรับแนวทางนี้ประเทศไทยได้มีการกำหนดให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเอาไว้ตามมาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากร โดยมีวัตถุประสงค์บางประการที่จะพิจารณายกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น เพื่อลดภาระภาษีของผู้มีรายได้น้อย หรือยกเว้นให้กับสินค้าและบริการที่จำเป็นแก่การครองชีพ ดังนั้น ถ้าเราแยกรายการสินค้าที่จำเป็นต่อการดำรงชีพ หรือสินค้าและบริการที่เอื้อ

ต่อการลดปัญหาสิ่งแวดล้อม ออกจากรายการการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แล้วกำหนดให้เข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มโดยอาจกำหนดให้มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอีกระดับหนึ่ง ซึ่งต่ำกว่าระดับมาตรฐานที่ใช้จัดเก็บกันอยู่โดยทั่วไป (ร้อยละ 10) ดังนั้น อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะมีสำหรับการจัดเก็บภาษีในประเภทนี้คือ

1) อัตราภาษีมาตรฐานสำหรับสินค้าทั่วๆ ไป หรืออัตรามาตรฐาน คือ ที่ร้อยละ 10 ตามประมวลรัษฎากร (ปัจจุบันร้อยละ 7.0)

2) อัตราภาษีสำหรับสินค้าที่จำเป็นต่อการดำรงชีพ ซึ่งต้องกำหนดอัตราภาษีขึ้นมาใหม่โดยจะต้องต่ำกว่าอัตรามาตรฐานมากพอสมควร ซึ่งตามความเหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจปัจจุบันควรจัดเก็บที่ร้อยละ 3-5

3) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มศูนย์สำหรับการส่งออกสินค้า

4) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการบางอย่างที่ไม่ใช้สิ่งจำเป็นในการดำรงชีพหรือการยกเว้นเพื่อลดปัญหาความซ้ำซ้อนของระบบภาษี ส่งเสริมกิจการศาสนา หรือเพื่อสาธารณกุศล หรือส่งเสริมการศึกษา เป็นต้น

ผลกระทบสำหรับการกำหนดภาษีมูลค่าเพิ่มในแนวทางนี้นั้น คือ

ข้อดี

1) ทำให้สินค้าและบริการที่จำเป็นต่อการดำรงชีพ หรือสินค้าและบริการที่เอื้อต่อการลดปัญหาสิ่งแวดล้อม ที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมีภาระภาษีมูลค่าเพิ่มลดลง เพราะในกรณีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับสินค้า ผู้ประกอบการอาจได้รับยกเว้นไม่ต้องชำระภาษีขาย แต่ก็ไม่มีสิทธิขอคืนภาษีซื้อด้วยเช่นกัน[111] ต้นทุนที่เพิ่มขึ้นในส่วนของวัตถุดิบที่นำมาผลิตสินค้าที่อาจมีภาษีขายติดอยู่ด้วยจะต้องตกเป็นภาระต้นทุนของผู้ผลิต เมื่อผู้ประกอบการเข้าสู่ระบบอัตราภาษีต่ำก็อาจมีโอกาสขอคืนภาษีซื้อได้เป็นการลดภาระของผู้ประกอบการ ซึ่งมีผลให้สินค้าที่จำเป็นราคาถูกลงทำให้แบ่งเบาภาระของผู้มีรายได้น้อยสำหรับการบริโภคสินค้าจำเป็นได้

2) เป็นการจูงใจให้ประชาชนใช่จ่ายมากขึ้น เพื่อเป็นการกระตุ้นเศรษฐกิจ สินค้าที่จำเป็นการดำรงชีพโดยปกติ คือ สินค้าที่ต้องใช้กันในชีวิตประจำวันและมักผลิตในประเทศ การลดภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราต่ำ เมื่อเป็นการลดภาระผู้ประกอบการ ราคาสินค้าก็จะลดลง ประชาชนก็จะบริโภคมากขึ้น อันจะส่งผลให้เป็นการกระตุ้นระบบเศรษฐกิจของประเทศด้วย

---

[111] ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2538). **ได้รับยกเว้นสู้เสียภาษีอัตราศูนย์ไม่ได้**. หน้า 133-134.

3) รัฐสามารถบรรลุถึงวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพราะกิจการทุกชนิดจะเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงสามารถควบคุมและรู้ถึงราคาสินค้าต้นทุนและการตรวจสอบสภาพกิจการได้เป็นอย่างดี

ข้อเสีย

1) เกิดความบิดเบือนในการบริโภคของระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และขาดความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ การบริโภคของประชาชนเกิดจากปัจจัยหลายอย่าง การกำหนดให้สินค้าที่มีความจำเป็นในชีวิตต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแม้จะเป็นในอัตราต่ำ อาจมีผลในเชิงราคาที่ต้องเพิ่มสูงขึ้นในบางชนิดสินค้าและมีผลต่อการตัดสินใจบริโภคสินค้าชนิดนั้นของประชาชน แต่ปัญหานี้อาจไม่มากนักเพราะปัจจัยในการบริโภคของคนขึ้นอยู่กับความพอใจในรูปแบบ คุณภาพ และราคาด้วย

2) รัฐต้องสูญเสียรายได้และยังอาจไม่คุ้มกับต้นทุนในการบริหารจัดเก็บ เนื่องจากอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทยในปัจจุบันเป็นอัตราที่ไม่สูงนักเมื่อเทียบกับประเทศที่ใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในแบบหลายอัตรา การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการจัดเก็บภาษีที่มีต้นทุนในการบริหารจัดเก็บ เมื่อมีการเข้ามาอยู่ในระบบของสินค้าที่จำเป็นต่อการบริโภคหรือสินค้าและบริการที่เอื้อต่อการลดปัญหาสิ่งแวดล้อม มูลค่าในการจัดเก็บภาษีก็จะสูงขึ้นเพราะเดิมทีสินค้าเหล่านี้อยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อเข้าสู่ระบบอาจเป็นการเพิ่มต้นทุนของการบริหารจัดเก็บได้ ทำให้ผู้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มอยู่เดิมที่มีภาษีซื้อมากต้องการเข้ามาอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราต่ำ กรณีนี้เดิมทีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะไม่มีการขอคืนภาษีซื้อ ซึ่งภาษีซื้อเหล่านี้ถือเป็นรายได้ของรัฐ เมื่อผู้ประกอบการเข้าสู่ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในระดับต่ำ รัฐจำเป็นต้องมีการคืนภาษีซื้ออาจทำให้รัฐต้องเสียรายได้ในส่วนนี้ไปได้

<u>แนวทางที่สอง</u> กำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราสูงสำหรับสินค้าและบริการที่ไม่จำเป็นแก่การดำรงชีวิต หรือสินค้าและบริการที่ฟุ่มเฟือย

สำหรับแนวทางในกรณีนี้ประเทศไทยไม่ได้มีการกำหนดประเภทสินค้าฟุ่มเฟือยเอาไว้ในประมวลรัษฎากร แต่การเก็บภาษีจากสินค้าฟุ่มเฟือยนั้นมีกำหนดอยู่ในภาษีสรรพสามิต จึงต้องมีการพิจารณาถึงประเภทสินค้าที่ต้องจัดเก็บเป็นสินค้าฟุ่มเฟือย ซึ่งอาจกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มสูงกว่าระดับมาตรฐานที่ใช้จัดเก็บกันอยู่โดยทั่วไป (ร้อยละ 10) ดังนั้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะมีสำหรับการจัดเก็บภาษีในประเภทนี้นั้น คือ

1) อัตราภาษีมาตรฐานสำหรับสินค้าทั่วๆ ไป หรืออัตรามาตรฐานคือที่ร้อยละ 10 ตามประมวลรัษฎากร (ปัจจุบันร้อยละ 7.0)

2) อัตราภาษีสำหรับสินค้าที่ไม่จำเป็นต่อการดำรงชีพ และสินค้าหรือบริการที่ฟุ่มเฟือย ซึ่งต้องกำหนดอัตราภาษีขึ้นมาใหม่โดยจะต้องสูงกว่าอัตรามาตรฐานมากพอสมควร ซึ่งตามความเหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจปัจจุบันและหลักการกระจายรายได้

3) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มศูนย์สำหรับการส่งออกสินค้า

4) อัตรายกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากร

ผลกระทบสำหรับการกำหนดภาษีมูลค่าเพิ่มในแนวทางนี้ คือ

ข้อดี

1) ไม่มีผลกระทบต่อภาวะเศรษฐกิจในด้านการหดตัวของการบริโภคมากนัก เนื่องจากสินค้าที่ฟุ่มเฟือยนั้นบุคคลที่บริโภคสินค้าชนิดนี้ คือ กลุ่มบุคคลที่มีรายได้สูง การขึ้นอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มกับสินค้าและบริการที่ฟุ่มเฟือยแม้ว่าราคาสินค้าต้องเพิ่มขึ้นเป็นไปในทิศทางเดียวกับภาษีที่สูงขึ้น แต่คงไม่ทำให้เกิดการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมการบริโภคมากนัก และการขึ้นอัตราภาษีเหล่านี้เป็นเพียงสินค้าหรือบริการบางตัวเท่านั้น ไม่ใช่สินค้าอันจำเป็นแก่การบริโภคในชีวิตประจำวัน จึงไม่ทำให้เกิดความตื่นตระหนกและการหดตัวในด้านการบริโภค

2) การปรับขึ้นอัตราภาษีสำหรับสินค้าและบริการที่ฟุ่มเฟือยไม่มีผลกระทบต่อผู้มีรายได้น้อย เพราะบุคคลผู้มีรายได้สูงจะบริโภคสินค้าที่ฟุ่มเฟือยก็ต้องเป็นผู้รับภาระภาษีในส่วนที่เพิ่มขึ้น แต่บุคคลทั่วไปเมื่อบริโภคสินค้าที่เป็นปัจจัยสี่ หรือสินค้าจำเป็นทั่วๆไป ก็จะต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราเดิมคืออัตรามาตรฐาน การขึ้นภาษีในลักษณะนี้ไม่ได้ก่อให้เกิดผลเสียในด้านการบริโภคเลยแต่กลับเป็นมาตรการที่ชัดเจนในเรื่องการกระจายรายได้ และความเท่าเทียมกันในเรื่องภาระภาษีผกผันกับการพฤติกรรมการบริโภคของบุคคล

3) การปรับขึ้นอัตราภาษีสำหรับสินค้าและบริการที่ฟุ่มเฟือยไม่มีผลกระทบด้านการบริโภคปกติของบุคคล เพราะสินค้าจำเป็นในการดำรงชีพ ถึงอย่างไรบุคคลก็ต้องใช้อยู่ดีจึงไม่ทำให้รายได้ของรัฐในส่วนนี้ต้องลดลงแต่อย่างใด ในทางกลับกันเมื่อได้มีการปรับขึ้นอัตราภาษีสำหรับสินค้าฟุ่มเฟือย การปรับขึ้นในส่วนนี้อาจทำให้รัฐมีรายได้เพิ่มขึ้นถ้าพฤติกรรมการบริโภคของผู้มีรายได้สูงไม่เปลี่ยนแปลงไปเสียก่อน

ข้อเสีย

1) ภาษีมูลค่าเพิ่มทำงานซ้ำซ้อนกับภาษีสรรพสามิต ซึ่งภาษีทั้งสองตัวนี้จัดเก็บจากฐานการบริโภค แต่ภาษีสรรพสามิตจะเก็บไปในเชิงควบคุมและลงโทษสำหรับผู้ใช้สินค้าที่มีลักษณะเป็นสินค้าฟุ่มเฟือย แต่ถ้าปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้มีอัตราแยกสำหรับสินค้าฟุ่มเฟือยก็จะเป็นการทับซ้อนกับภาษีสรรพสามิต จึงจำเป็นจะต้องมีการแก้กฎหมายกันต่อไป

2) อาจเกิดปัญหาในทางปฏิบัติเนื่องจากการกำหนดประเภทของสินค้าและบริการที่จะต้องเสียภาษีในอัตราสูง อาจทำให้เกิดความไม่พอใจและการร้องเรียนของผู้ประกอบการดังกล่าว เพราะการปรับขึ้นอัตราภาษีสำหรับสินค้าและบริการที่ฟุ่มเฟือยผลกระทบด้านภาษี ถึงแม้จะไม่ตกอยู่กับผู้ประกอบการเพราะผู้ประกอบการสามารถขอคืนภาษีซื้อได้ แต่การขึ้นอัตราภาษีก็จะทำให้ราคาสินค้าต้องเพิ่มขึ้นตามไปด้วยจนทำให้สินค้าที่ขายได้อาจลดปริมาณลงจนมีปัญหากับการดำเนินกิจการได้

DPU

บทที่ 5
บทสรุปและข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาในบทต่างๆ ที่ผ่านมา ผู้เขียนสามารถสรุปเนื้อหา รวมถึงปัญหาและอุปสรรคต่างๆ ที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียว เพื่อที่จะได้หามาตรการในการแก้ปัญหาที่อาจเกิดขึ้นหากมีการนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้จัดเก็บในประเทศไทยต่อไป ดังนี้

5.1 บทสรุป

การที่ประเทศไทยนำภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวมาใช้จัดเก็บจากการบริโภค โดยกำหนดฐานภาษีจากการขายสินค้าและให้บริการทั่วไป ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวที่นำมาใช้บังคับอาจจะสอดคล้องและเหมาะสมกับหลักการของการจัดเก็บภาษีการขายโดยทั่วไปที่มีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บเพื่อให้บรรลุเป้าหมายในการแสวงหารายได้ให้กับรัฐ รักษาความเป็นกลางของภาษีต่อการบริโภค การผลิตสินค้าและบริการเอาไว้ ซึ่งการจัดเก็บภาษีทางอ้อมของรัฐตามวัตถุประสงค์ข้างต้นไม่อาจบรรลุผลตามเป้าหมายในการจัดเก็บภาษีได้โดยการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงอย่างเดียว ดังนั้น ถ้ารัฐต้องการควบคุมการบริโภคสินค้าบางประเภท หรือสร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้สู่ประชาชนแล้ว การจัดเก็บภาษีอื่นที่มีวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บเพื่อควบคุมการบริโภคสินค้าและสร้างความยุติธรรมในการกระจายรายได้ อาจอยู่ในรูปของภาษีสรรพสามิตและภาษีเงินได้ เพราะภาษีทั้งสองชนิดสามารถสร้างความยุติธรรมในการกระจายรายได้ของประชาชนได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากกว่าการใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มแต่เพียงอย่างเดียว แต่ผลกระทบที่ได้จากการที่รัฐก่อให้เกิดหรือสร้างภาระภาษีหลายชนิดขึ้นมาเพื่อสร้างความเป็นธรรมในสังคม อาจเป็นผลให้เกิดความสับสนในการบริหารจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรหรือการปฏิบัติตามของผู้เสียภาษีอากร

ประเทศไทยเคยมีบทเรียนในเรื่องความสับสนในการบริหารจัดเก็บภาษีก่อนที่จะนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับแทนกฎหมายภาษีการค้า ซึ่งในขณะนั้นภาษีการค้ามีวัตถุประสงค์ในการบรรเทาความเหลื่อมล้ำของบุคคลในสังคม โดยไม่ต้องจัดเก็บรวมกับภาษีชนิดใด แต่ในทางกลับกันภาษีการค้าก็มีข้อเสีย คือ มีการกำหนดฐานภาษีและอัตราภาษีที่มากเกินไปจนทำให้เกิดปัญหาในการตีความชนิดของสินค้า และความซ้ำซ้อนของภาษี จนกระทั่งปัญหาเหล่านั้นได้ขยายวงกว้าง

จนกระทบต่อเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศ จึงเป็นเหตุผลที่ทำให้รัฐเปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีทางอ้อมจากภาษีการค้ามาเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียว ซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวมีข้อดีอยู่หลายประการ ดังนี้

1) ปัญหาการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อน ภาษีมูลค่าเพิ่มจะไม่ก่อให้เกิดความซ้ำซ้อน ทั้งนี้เพราะเหตุว่าฐานภาษีเป็นมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าและบริการไม่ใช่มูลค่าทั้งหมด หรือราคาขายหรือรายรับดังเช่นภาษีการค้า เมื่อไม่เกิดการเสียภาษีซ้ำซ้อน การที่ต้นทุนการผลิตจะสูงเกินควรเพราะเหตุที่มีการเก็บภาษีซ้ำซ้อนจึงไม่เกิดขึ้นและจะถูกขจัดออกไปในที่สุด

2) ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียวมีความเป็นกลางต่อระบบธุรกิจ เพราะการจัดเก็บที่กำหนดให้มีอัตราเดียวทำให้การบิดเบือนการจัดสรรทรัพยากรที่เคยเกิดจากภาษีการค้าที่มีหลายอัตราได้ถูกขจัดออกไป นอกจากนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียวยังมีความเป็นกลางระหว่างรูปแบบของการผลิต กล่าวคือ ไม่ว่าจะทำการขยายรูปแบบการผลิตออกไปโดยการนำสินค้าไปเป็นวัตถุดิบเพื่อผลิตเป็นสินค้าต่อไปหรือการขายปลีกให้กับผู้บริโภค ก็จะมีผลทางภาษีเป็นอย่างเดียวกัน เพราะฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ มูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าในแต่ละช่วงการผลิตจะไม่มีการนับซ้ำเพราะกฎหมายอนุญาตให้ผู้ประกอบการเครดิตภาษีได้ การเครดิตภาษีจึงเป็นการขจัดความลำเอียงในการจัดรูปธุรกิจออกไป ซึ่งนับเป็นการส่งเสริมการผลิตอย่างหนึ่งเพราะทำให้ธุรกิจเลือกจัดรูปแบบการผลิตที่มีประสิทธิภาพได้

3) ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียวมีโครงสร้างที่ง่ายและสะดวกต่อการทำความเข้าใจและปฏิบัติตาม เพราะภาษีมูลค่าเพิ่มในแบบอัตราเดียวจะถูกนำมาใช้บังคับกับสินค้าและบริการทุกประเภท และการคำนวณภาษีที่ต้องเสียก็สามารถกระทำได้ง่ายไม่ยุ่งยาก กล่าวคือ นำภาษีขายลบด้วยภาษีซื้อผลลัพธ์ที่ได้ก็จะกลายเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องเสีย อีกทั้ง การบัญญัติกฎหมายก็สามารถบัญญัติในแบบนิรนัย (Abstract General) ได้โดยไม่ต้องกำหนดรายละเอียดข้อเท็จจริงให้มากนัก

จากที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่าสาเหตุแห่งการเปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีการค้ามาเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียวนั้นมีหลายสาเหตุด้วยกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งผลที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีการค้าที่มีหลายอัตราจนเกินไป ทำให้เกิดปัญหาในการตีความ ความซ้ำซ้อน ซึ่งปัญหาดังกล่าวล้วนแต่เป็นเหตุผลที่สำคัญที่สุด ดังนั้น เพื่อแก้ปัญหาต่างๆ ที่เกิดขึ้น รัฐจึงได้นำภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียวมาจัดเก็บแทนภาษีการค้า

การที่รัฐกำหนดให้นำภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวมาจัดเก็บแม้จะสามารถแก้ไขปัญหาอันเกิดจากภาษีการค้าได้ แต่การเปลี่ยนแปลงดังกล่าวก่อให้เกิดปัญหาบางประการขึ้นมาใหม่ เพราะเหตุที่ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียวไม่มีความยืดหยุ่นในการกำหนดชนิดของสินค้าที่เป็นฐานจัดเก็บภาษีอย่างเพียงพอ ทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวไม่สามารถที่จะทดแทนในเรื่องของความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีได้ เนื่องจากเหตุผลในการจัดเก็บภาษีการค้าในอดีตที่กำหนดให้มีหลายอัตราก็เพื่อขยายฐานภาษีให้ครอบคลุมทุกกิจการ และต้องการกระจายความรับผิดชอบทางภาษีของประชาชนในสังคมให้เท่าเทียมกันตามประเภทของสินค้าและบริการที่แตกต่างกันในการดำรงชีวิต ซึ่งการที่รัฐนำภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวมาใช้บังคับแทนภาษีการค้าได้ก่อให้เกิดผลกระทบต่างๆ ในด้านของสังคม เศรษฐกิจ และการเมือง สรุปได้ดังนี้

1) ผลกระทบด้านสังคม ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียวอาจจะมีผลให้อัตราส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มต่อจำนวนรายจ่ายคงที่ ไม่ว่าผู้เสียภาษีจะมีรายได้สูงหรือต่ำ แต่เนื่องจากพฤติกรรมการบริโภคของผู้มีรายได้ในสังคมมีความแตกต่างกันทำให้ความต้องการสินค้าในการดำรงชีวิตย่อมต่างกันไปด้วย ผู้มีรายได้น้อยย่อมต้องการสินค้าที่จำเป็นต่อการดำรงชีพ แต่ผู้มีรายได้มากอาจต้องการสินค้าอย่างอื่นที่อาจไม่จำเป็นต่อการดำรงชีพโดยตรง การกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวในทุกประเภทของสินค้าและบริการอาจมองได้ว่าก่อให้เกิดความสะดวกในการเสียภาษี แต่ถ้ามองถึงความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ และการรับผิดชอบต่อสังคมของบุคคลแล้ว จะพบว่ามีน้อยมาก ถึงรัฐจะพยายามชดเชยโดยการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตแต่ก็ทำได้กับสินค้าและบริการบางชนิดเท่านั้น ส่งผลให้ผู้เสียภาษีที่มีรายได้ต่ำต้องแบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มมากขึ้น และผู้เสียภาษีที่มีรายได้สูงก็จะแบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มน้อยลง กรณีเช่นนี้ทำให้เห็นได้ว่าไม่เป็นธรรมกับผู้มีรายได้ที่แตกต่างกันในสังคมเป็นอย่างยิ่ง

2) ผลกระทบด้านเศรษฐกิจ ในทางทฤษฎีนั้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะแตกต่างจากภาษีซึ่งจัดเก็บจากการใช้จ่ายประเภทอื่นๆ คือ ภาษีมูลค่าเพิ่มถือเป็นภาษีที่มีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจต่อผู้ประกอบการค้า กล่าวคือ ภาษีมูลค่าเพิ่มจะไม่เป็นภาระต่อผู้ประกอบการค้าแต่อย่างใด ทั้งนี้เนื่องจากผู้ประกอบการค้าในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถนำภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้เสียไปทั้งหมดจากการซื้อ (Input Tax) มาหักออกจากภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายได้ (Output Tax) ซึ่งตนมีหน้าที่ต้องเสียและสามารถผลักภาระให้กับผู้บริโภคสินค้าและบริการได้ ดังนั้น จากที่กล่าวมาข้างต้นเมื่อการบริโภคสินค้าและบริการของบุคคลมีความแตกต่างกัน การจะกำหนดอัตราภาษีให้สูงขึ้นจึงไม่จำเป็นต้องคำนึงถึงผู้ประกอบการมากนัก แต่ควรมองถึงความสำคัญในการบริโภคมากกว่าพราะผู้ประกอบการสามารถผลักภาระภาษีได้อยู่แล้ว นอกจากนี้ ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวอาจเกิดปัญหาในเวลาที่จะต้อง

ปรับเพิ่มอัตราภาษี เพราะจะต้องปรับเพิ่มพร้อมกันในคราวเดียวกับทุกๆ ประเภทของสินค้าและบริการ เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มโดยหลักแล้วจะเป็นภาษีทางอ้อมที่ถือเป็นต้นทุนในการผลิตสินค้าและบริการ โดยผู้ขายจะผลักภาระให้กับผู้บริโภคสินค้าและบริการต่อไป การขึ้นภาษีย่อมส่งผลกระทบต่อระดับของราคาที่เพิ่มสูงขึ้นอย่างแน่นอน และไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ ซึ่งเหตุการณ์นี้เคยเกิดขึ้นมาแล้วในคราวที่เกิดวิกฤตเศรษฐกิจ การขึ้นภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้เกิดความชะงักงันในการบริโภค ทำให้ท้ายที่สุดผู้ที่ต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นกลับเป็นผู้ที่บริโภคสินค้าและบริการทั่วไป ซึ่งถือเป็นกลุ่มคนที่ไม่ควรต้องเสียภาษีมากขึ้นแต่อย่างใด

3) ผลกระทบด้านการเมือง เดิมประเทศไทยใช้ภาษีการค้าในการเก็บภาษีจากการบริโภค ซึ่งประกอบไปด้วยอัตราตั้งแต่ 0.1% - 40% การนำภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียวมาใช้บังคับทำให้ต้องมีการกำหนดอัตราภาษีระดับกลางถึงระดับสูง ทั้งนี้ เพื่อทดแทนจำนวนรายรับที่รัฐจะต้องเสียไปจากการเปลี่ยนมาใช้ระบบภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียว ดังนั้น การกำหนดภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียวจึงยังไม่อาจทำให้รัฐสามารถใช้อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเครื่องมือในการกระตุ้นการบริโภคในสินค้าหรือบริการที่รัฐต้องการส่งเสริม หรือใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นมาตรการป้องกันสินค้าหรือบริการที่รัฐต้องการควบคุมได้ (แต่อาจใช้ภาษีสรรพสามิตได้ในบางกรณี) ดังนั้น การที่รัฐจะส่งเสริมสินค้าและบริการจากในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น รัฐสามารถกระทำได้โดยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าบางประเภท ซึ่งความจริงแล้วการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มก็คือ การให้กิจการนั้นอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่มนั่นเอง รวมทั้งการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากรด้วย แต่เนื่องจากสินค้าที่มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมีมากเกินไป ซึ่งบางอย่างรัฐต้องการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้เหมือนกับสินค้าชนิดอื่นๆ แต่เพราะเหตุที่ภาษีมูลค่าเพิ่มมีอัตราเดียวการจะเก็บให้เท่ากับกิจการชนิดอื่นก็อาจก่อให้เกิดภาระแก่ผู้บริโภคมากจนเกินไป ดังนั้น จึงต้องกำหนดให้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าและบริการบางอย่าง เช่น นิตยสาร หนังสือพิมพ์ หรือหนังสือเรียน ซึ่งสินค้าทั้ง 3 อย่างนี้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเหมือนกัน แต่ในความเป็นจริงแล้วคุณค่าทางสังคมและการศึกษากลับมีความแตกต่างกัน แต่เนื่องจากรัฐไม่สามารถเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าเหล่านี้ได้เนื่องด้วยเหตุที่ไม่มีอัตราภาษีรองรับ จึงทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้และต้องแบกรับภาระในอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าเหล่านั้นโดยไม่จำเป็น กรณีเช่นนี้จะมีความแตกต่างกับในต่างประเทศที่มีการกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มแบบหลายอัตรารองรับสำหรับสินค้าและบริการที่แตกต่างกันไว้สำหรับการจัดเก็บสินค้าและบริการที่มีความแตกต่างกันในราคาและคุณค่าทางสังคมรองรับเอาไว้

การนำภาษีมูลค่าเพิ่มแบบหลายอัตรามาใช้ในการจัดเก็บภาษีสำหรับการขายสินค้าและให้บริการในทุกประเภท แม้ว่าจะไม่ง่ายและสะดวกในการบริหารการจัดเก็บและการปฏิบัติตามของผู้เสียภาษีอากรมากเท่ากับภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียว แต่ก็มีผลดีเพิ่มขึ้นในเรื่องของรายได้ของรัฐที่จะมีปริมาณเพิ่มมากขึ้น รวมถึงประโยชน์ของรัฐในการที่จะใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้ และก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ประชาชนในสังคมที่มีการบริโภคสินค้าและบริการในชีวิตประจำวันที่แตกต่างกัน ทั้งนี้ ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราจะสามารถขจัดผลเสียที่สำคัญ 3 ประการ ซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวได้ก่อให้เกิดขึ้น คือ ด้านสังคม ด้านเศรษฐกิจ และด้านการเมือง สรุปได้ดังนี้

1) ด้านสังคม ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราจะส่งผลให้ผู้เสียภาษีที่มีเงินได้สูง เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราที่สูงกว่าผู้เสียภาษีที่มีรายได้ต่ำ เนื่องจากพฤติกรรมการบริโภคของผู้มีรายได้สูงมักใช้รายได้ส่วนหนึ่งไปกับการบริโภคสินค้าที่ฟุ่มเฟือย หรือไม่มีความจำเป็นในการดำรงชีวิต การกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายระดับอาจทำให้ผู้ใช้ของฟุ่มเฟือยต้องเสียภาษีอากรมากกว่าปกติ ส่วนผู้มีรายได้ต่ำในสังคมนั้นจะใช้รายได้เกือบทั้งหมดในการบริโภคสิ่งที่เป็นปัจจัยสี่ ดังนั้น ถ้าได้กำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราในส่วนสิ่งที่จำเป็นในการดำรงชีวิตไว้ต่ำกว่าก็อาจเป็นการบรรเทาภาระภาษีของผู้มีรายได้ต่ำได้

2) ด้านเศรษฐกิจ ในทางทฤษฎีนั้นภาษีมูลค่าเพิ่มจะแตกต่างจากภาษีซึ่งจัดเก็บจากการใช้จ่ายประเภทอื่นๆ คือ จะเป็นภาษีที่มีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจต่อผู้ประกอบการค้า กล่าวคือ ภาษีมูลค่าเพิ่มจะไม่เป็นภาระต่อผู้ประกอบการค้าแต่อย่างใด ทั้งนี้ เนื่องจากผู้ประกอบการค้าในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถนำภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้เสียไปทั้งหมดจากการซื้อ (Input Tax) มาหักออกจากภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายได้ (Output Tax) ซึ่งตนมีหน้าที่ต้องเสียและสามารถผลักภาระให้ลูกค้าได้ การกำหนดใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราซึ่งเก็บจากสินค้าฟุ่มเฟือยในอัตราที่สูงและเก็บในอัตราต่ำสำหรับสินค้าจำเป็น จึงทำให้การเครดิตภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อดังกล่าว ผู้ซื้อสินค้าฟุ่มเฟือยเป็นผู้รับภาระภาษีนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราจึงเป็นภาษีที่มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจต่อผู้ประกอบการค้าอย่างแท้จริง ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวโดยทั่วไปจะต้องมีภาษีอย่างอื่นเป็นพิเศษด้วย (เช่น ภาษีสรรพสามิต) เพื่อไม่ให้มีการบริโภคสินค้าดังกล่าวเกินความจำเป็น ซึ่งทำให้เป็นสินค้าฟุ่มเฟือยและต้องเสียภาษีอย่างอื่นเพิ่มเติมอีกนั้น นอกจากจะก่อให้เกิดความยุ่งยากในการปฏิบัติแล้วยังทำให้สินค้าบางอย่างต้องเสียภาษีตามกฎหมายหลายฉบับ ซึ่งมีผลให้ผู้ประกอบการที่ต้องซื้อสินค้าฟุ่มเฟือยมาใช้ในการผลิตต้องเสียภาษีอื่นๆ จึงทำให้ผู้ประกอบการดังกล่าวต้องรับภาระภาษีทางอ้อมเอาไว้เองอันมีผลเป็นการบิดเบือนระบบของภาษีมูลค่าเพิ่ม

3) การกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มในระดับต่ำสำหรับสินค้าและบริการที่จำเป็นต่อการครองชีพ ทำให้สินค้าและบริการที่ยังไม่ได้รับยกเว้นมีภาระภาษีลดลง ซึ่งปัจจุบันได้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (คือ ไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษีขาย และไม่มีสิทธิขอคืนภาษีซื้อ) สำหรับกิจการบางอย่าง แต่ในสิ่งที่เป็นสิ่งสำคัญในการบริโภคบางอย่าง เช่น ค่าไฟฟ้า หรือค่าประปา ที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราปกติ (ร้อยละ 7) สามารถลดภาระภาษีลงเพราะสิ่งเหล่านี้จัดเป็นสินค้าบริโภคที่สำคัญ

4) เป็นการกระตุ้นให้ประชาชนใช้จ่ายมากขึ้น ซึ่งถือเป็นการกระตุ้นเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศให้ดีขึ้นด้วย

อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาถึงข้อดีของการนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้ในการจัดเก็บสินค้าหรือบริการต่างๆ ก็จำเป็นต้องพิจารณาถึงข้อเสียที่อาจเกิดขึ้นด้วย เพื่อให้มองเห็นภาพทั้งสองด้าน จึงอาจสรุปได้ดังนี้

1) ทำให้สินค้าและบริการทุกประเภทต้องเสียภาษีในอัตราที่แตกต่างกัน จึงอาจจะเกิดปัญหาที่ว่าสินค้าหรือบริการชนิดหนึ่งๆ ควรเสียภาษีในอัตราเท่าใดจึงจะเหมาะสม เพราะสินค้าบางอย่างอาจมีลักษณะที่ใกล้เคียงกันมากว่าจะเป็นสินค้าที่ฟุ่มเฟือยหรือสินค้าจำเป็น เมื่อบุคคลซึ่งเป็นผู้ประกอบการสำหรับสินค้าเหล่านั้นอาจรู้สึกถึงความไม่เป็นธรรม ประกอบกับผู้บริโภคสินค้าก็อาจรู้สึกว่าต้องซื้อสินค้าในราคาที่แพง ซึ่งเป็นปัญหาใหญ่ของการใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราอันจะมีผลให้เกิดข้อพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีกับรัฐในเรื่องอัตราภาษีว่าเป็นธรรมกับกิจการเหล่านี้หรือไม่

2) เดิมทีภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวนั้นการจัดเก็บสามารถกระทำได้โดยง่าย เพราะการมีอัตราภาษีในอัตราเดียวนั้นรัฐมีความสะดวกในเรื่องของการจัดเก็บ ผู้ประกอบการก็มีความสะดวกในเรื่องการออกใบกำกับภาษีในสินค้าต่างๆ เพราะมีอัตราเดียว และสิ่งที่สำคัญที่สุดในเรื่องของภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ การให้ผู้ประกอบการเครดิตภาษีซื้อที่เกินและขอคืนได้ แต่หากระบบภาษีมูลค่าเพิ่มปรับเปลี่ยนเป็นระบบหลายอัตราอาจจะเกิดปัญหาในเรื่องการวิเคราะห์ หรือการตรวจสอบความถูกต้องของใบกำกับภาษี เพื่อประโยชน์ในการเครดิตภาษีให้กับผู้ประกอบการต่อไป

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบหลายอัตราจะมีข้อเสียอยู่บ้าง เมื่อนำมาเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียว แต่ข้อเสียเหล่านั้นมีเพียงจำนวนเล็กน้อยเท่านั้น ทั้งยังมิใช่ข้อสาระสำคัญที่จะเป็นอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบหลายอัตรา และการกำหนดประเภทของสินค้าและบริการที่อยู่ในข่ายของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแบบหลายอัตรานั้นจะต้องกำหนดให้ครอบคลุมสินค้าและบริการในทุกประเภทของอัตราภาษี ซึ่งทำให้เกิดประโยชน์มากกว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในแบบอัตราเดียวที่ไม่มีการกระจายภาระภาษี และไม่คำนึงถึง

ประเภทของสินค้าและบริการว่ามีความหลากหลายแค่ไหน ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบหลายอัตราจึงเหมาะสมและเป็นธรรมกับผู้บริโภคและผู้ใช้บริการมากกว่าภาษีมูลค่าเพิ่มแบบอัตราเดียว

5.2 ข้อเสนอแนะ

ในอนาคตอันใกล้ เมื่อรัฐมีความต้องการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มโดยพิจารณานำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้บังคับจะมีผลให้สินค้าทุกชนิดมีส่วนความรับผิดโดยขึ้นอยู่กับภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมด ซึ่งแตกต่างจากการมีภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียว เนื่องจากการกำหนดชนิดและประเภทของสินค้าในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราสามารถทำได้ดีกว่า นอกจากนี้ ถ้าภาษีมูลค่าเพิ่มยังมีอัตราเดียว การเพิ่มอัตราภาษีขึ้นในอนาคตจะมีผลกระทบต่อระดับราคาสินค้าทุกชนิด อันเป็นเหตุให้กระทบถึงการบริโภคของประชาชน ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มแบบหลายอัตราจะเข้ามาช่วยในเรื่องของการรักษาสภาพของราคาในสินค้าบางรายการที่รัฐอาจไม่ต้องการให้กระทบกับการใช้ชีวิตของประชาชนก็ได้ ทั้งยังสามารถเพิ่มรายได้ให้กับรัฐบาลในอนาคตอีกด้วย แต่รัฐก็ควรมีแผนเพื่อรองรับผลที่จะเกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มโดยควรที่จะแก้ไขในกรณีดังต่อไปนี้

1) ปรับปรุงกฎหมายเกี่ยวกับการเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าบางประเภทที่การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราอาจไปกระทบกับระดับราคาของสินค้าชนิดนั้น โดยยึดถือหลักการที่ว่าสินค้านั้นต้องไม่จำเป็นต่อชีวิตในปัจจุบัน ไม่ใช่ยึดหลักความฟุ่มเฟือยอย่างเดียว เพราะสินค้าบางรายการอาจเป็นสินค้าที่ไม่จำเป็นในอดีตแต่กลับเป็นสิ่งจำเป็นในปัจจุบัน เช่น เครื่องปรับอากาศ เป็นต้น เพื่อไม่ให้ระดับราคาที่สูงขึ้นของภาษีมูลค่าเพิ่มส่งผลกระทบต่อผู้บริโภค โดยการปรับปรุงภาษีสรรพสามิตก็ขึ้นอยู่กับอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราที่จะนำมาใช้ว่าจะเป็นชนิดหลายอัตราที่มีอัตราสูงหรือไม่ โดยต้องคำนึงว่าสินค้าบางรายการเสียภาษีสรรพสามิตถึงร้อยละ 90 ของราคาทุน ซึ่งการกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มคงเป็นไปได้ยากที่จะมีอัตราที่สูงขนาดนั้น ดังนั้น สำหรับสินค้าบางรายการ เช่น บุหรี่ หรือสุรา ฯลฯ ที่มีการเก็บภาษีสรรพสามิตสูงมากก็อาจทำให้การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตมีความจำเป็นอยู่ต่อไปสำหรับสินค้าเหล่านั้น แต่อาจจำกัดบทบาทการจัดเก็บลง เหลือเพียงจัดเก็บจากสินค้าที่มีวัตถุประสงค์เพื่อลงโทษในบางชนิดสินค้าเท่านั้น ซึ่งอาจเปลี่ยนหน่วยงานผู้รับผิดชอบการจัดเก็บมาจัดเก็บรวมกัน โดยกรมสรรพากรเป็นผู้มีหน้าที่ในการจัดเก็บเลยก็ได้ เพราะอย่างไรก็ตาม ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตก็เป็นภาษีที่เก็บจากฐานการบริโภคเหมือนกันอยู่แล้ว ซึ่งนอกจากจะเป็นการสะดวกต่อผู้เสียภาษีแล้ว ยังเป็นการลดต้นทุนการจัดเก็บภาษีเพื่อการบริโภคของรัฐอีกด้วย

2) การกำหนดประเภทของสินค้าและบริการที่ไม่จำเป็นต่อการดำรงชีวิต ควรคำนึงถึงระดับความต้องการและอุปสงค์อุปทานในแต่ละประเภทของสินค้าด้วย ซึ่งการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มกับสินค้าฟุ่มเฟือยในอัตราสูงอาจไม่ก่อให้เกิดประโยชน์อย่างใดเลยหากมองในแง่ของสินค้าฟุ่มเฟือยเพียงอย่างเดียว เนื่องจากสินค้าที่ฟุ่มเฟือยนั้นอาจมีความจำเป็นต่อการครองชีพได้ถ้าเวลาผ่านไปในอีกช่วงเวลาหนึ่ง ดังนั้น ในการนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาจัดเก็บกับสินค้าและบริการที่ฟุ่มเฟือยเพียงอย่างเดียวอาจมีปัญหาได้หากสินค้าชนิดหรือประเภทนั้นกลายเป็นสินค้าที่จำเป็นในภายหลัง ดังนั้น ควรกำหนดให้มีความยืดหยุ่นไปตามยุคสมัยในแต่ละสังคม และกฎหมายนั้นควรสามารถแก้ไขได้ง่าย โดยการออกเป็นประกาศ หรือกฎกระทรวง

3) ทำการปรับปรุงวิธีการตรวจสอบภาษีอากรของผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้รัดกุมขึ้น เพราะเมื่อเปลี่ยนแปลงภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นชนิดหลายอัตราแล้ว การหลบเลี่ยงภาษีโดยใช้ประโยชน์จากอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีมากขึ้น การเตรียมการตรวจสอบภาษีอากรที่ดีจะช่วยลดปัญหาในส่วนนี้และจะเป็นการเพิ่มรายได้ของรัฐบาลในอนาคตได้ โดยขั้นตอนการตรวจสอบนั้นควรที่จะให้มีความโปร่งใสสามารถตรวจสอบได้ และต้องกระทำโดยเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจในเรื่องนั้นๆ และดำเนินการด้วยความรวดเร็วและเป็นธรรมตามหลักนิติรัฐ ซึ่งจะทำให้สามารถตรวจสอบ และสามารถลงโทษผู้ที่หลบเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มได้อย่างรวดเร็ว

4) ทำการปรับปรุงในส่วนของขั้นตอนการดำเนินคดีกับผู้กระทำความผิดในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากเมื่อทำการเปลี่ยนแปลงมาใช้ภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตราแล้ว ปัญหาการทุจริตต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นการใช้ใบกำกับภาษีปลอม หรือการหลบเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มน่าจะเพิ่มสูงขึ้น เพราะในการเครดิตภาษีของผู้ประกอบการนั้น กรมสรรพากรจะทำการตรวจสอบได้ยากขึ้น เนื่องจากจะต้องมีใบกำกับภาษีของอัตราภาษีที่แตกต่างกัน ดังนั้น จึงควรแก้กฎหมายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา โดยให้เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรสามารถเข้าร่วมกับพนักงานสอบสวนเพื่อทำการหาพยานหลักฐานสรุปสำนวน เพื่อใช้ในการพิจารณาคดี รวมทั้งเพิ่มบทลงโทษที่จะลงกับผู้กระทำความผิดในการหลบเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มให้สูงขึ้นเพื่อเป็นการป้องปรามการกระทำความผิดอันจะเกิดจากการทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

5) ในภายภาคหน้าหากประเทศไทยทำการเปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากอัตราเดียวเป็นหลายอัตรา ควรแก้ไขบทบัญญัติในมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร โดยกำหนดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอีก 2 ระดับ กล่าวคือ อัตราสูงสำหรับสินค้าบางชนิดที่ไม่ต้องการให้ประชาชน

บริโภคมากนัก และอัตราต่ำสำหรับสินค้าที่จำเป็นต่อการดำรงชีพ ซึ่งกรณีภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราต่ำนั้นอาจกำหนดโดยทำการแก้ไขมาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากร ในเรื่องการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าบางชนิดที่ไม่ควรได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ควรกำหนดให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราต่ำแทน ทั้งนี้ พิจารณาจากการบริโภคสินค้าของประชาชน และความเป็นธรรมในการกระจายภาระภาษีประกอบกัน เพื่อนำมาใช้เป็นหลักในการกำหนดอัตราภาษีสำหรับสินค้าที่จำเป็นต่อการดำรงชีพ

DPU

บรรณานุกรม

DPU

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

หนังสือ

กาญจนา นิมมานเหมินทร์. (2527). **กฎหมายภาษีอากร**. นนทบุรี : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2543). **การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (พิมพ์ครั้งที่ 7)**. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2546). **ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2546. (แก้ไขปรับปรุง พ.ศ. 2546)**. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์.

ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. (2550). **หลักกฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 2)**. กรุงเทพฯ : T.Training Center.

ชัยรัตน์ เอี่ยมกุลวัฒน์. (2546). **ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากรและประสิทธิภาพของภาษีอากร.** นนทบุรี : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2540). **ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ (พิมพ์ครั้งที่ 3)**. กรุงเทพฯ : วิญญูชน.

_____ . (2548). **ประมวลรัษฎากร**. กรุงเทพฯ : สถาบัน T.Training Center.

ฐาปนี ทินทรชัย. (2541). **แนวคิด หลักการ และความสำคัญของภาษีสรรพสามิต**. นนทบุรี : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

ป๋วย อึ๊งภากรณ์. (2498). **คำอธิบายวิชาการคลังมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์**. กรุงเทพฯ : ประมวลมิตร.

ไพจิตร โรจนวานิช. (2546). **คำอธิบายประมวลรัษฎากร.** กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์สามเจริญพาณิช.

วโรทัย โกศลพิศิษฐ์กุล. (2546). **เอกสารการสอนชุดวิชาเศรษฐศาสตร์สาธารณะหน่วยที่ 8-15 (ปรับปรุงครั้งที่ 1)**. นนทบุรี : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

วิทย์ ตันตยกุล. (2523). **กฎหมายภาษีอากร**. กรุงเทพฯ : สำนักอบรมกฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.

วิรัช วิรัชนิภาวรรณ. (2541). **นิยามศัพท์และลักษณะสำคัญของกฎหมายภาษีสรรพสามิต**. นนทบุรี : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

วีระพงษ์ บุญโญภาส. (2547). **อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ**. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม.

ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล. (2527). **กฎหมายภาษีอากร 1**. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์นวกนก.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. (2547). **คำอธิบายทฤษฎีและหลักภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 3)**. กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

สมคิด บางโม. (2544). **ภาษีอากรธุรกิจ (พิมพ์ครั้งที่ 6).** กรุงเทพฯ : กฎหมายธุรกิจ.

สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร. (2539). **รายงายประชุมรัฐสภา ญัตติเรื่อง การปลอมแปลงใบกำกับภาษีทำให้รัฐสูญเสียรายได้จำนวนนับแสนล้าน.** กรุงเทพฯ : กองการพิมพ์ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร.

สมชัย ฤชุพันธ์. (2532). **ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย (พิมพ์ครั้งที่ 2).** กรุงเทพฯ : กฎหมายธุรกิจ.

_____ . (2538). **เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินธุรกิจและภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 2).** นนทบุรี : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

สมชัย สัจจพงษ์. (2545). **ประมวลสาระชุดวิชาเศรษฐศาสตร์ภาครัฐหน่วยที่ 5-8 (พิมพ์ครั้งที่ 2).** นนทบุรี : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

สุชาดา ตั้งทางธรรม. (2545). **ประมวลสาระชุดวิชาเศรษฐศาสตร์ภาครัฐหน่วยที่ 1-4 (พิมพ์ครั้งที่ 2).** นนทบุรี : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

อภิญญา เลื่อนฉวี. (2547). **เอกสารคำสอนกฎหมายการค้าระหว่างประเทศ (พิมพ์ครั้งที่ 3).** กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์.

บทความ

โกวิทย์ โปษยานนท์. (2534, กันยายน). "สัมภาษณ์ เปิดกรมสรรพสามิตผู้ป้องปรามความร่ำรวย." **วารสารธรรมนิติ ฉบับเอกสารภาษีอากร, 34, 9.** หน้า 23-37.

คณะกรรมการระบบจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม. (2534, มกราคม). "บทสัมภาษณ์ ศาสตราจารย์เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม." **สรรพากรสาส์น, 35, 1.** หน้า 3-5.

จงรัก ระรวยทรง. (2533, มิถุนายน). "ภาษีมูลค่าเพิ่ม: บทวิเคราะห์เปรียบเทียบระหว่างประเทศไทยกับประเทศอื่นในเอเชีย." **สรรพากรสาส์น, 37, 6.** หน้า 55-63.

จงรัก ระรวยทรง. (2530, มิถุนายน). "วิเคราะห์โครงสร้างภาษีการค้า." **วารสารเศรษฐศาสตร์ธรรมศาสตร์, 5, 2.** หน้า 88-96.

เจริญ ธฤติมานนท์. (2530, กันยายน). "ปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทย." **สรรพากรสาส์น, 34 , 9.** หน้า 87-103.

เจริญ ธฤติมานนท์. (2533, กันยายน). "ปัญหาเกี่ยวกับภาษีการค้าและภาษีมูลค่าเพิ่ม." **สรรพากรสาส์น, 37, 9.** หน้า 92-94.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2538, กันยายน). "ได้รับยกเว้นสู้เสียภาษีอัตราศูนย์ไม่ได้." **วารสารธรรมนิติ ฉบับเอกสารภาษีอากร**, หน้า 133-134.

ยุทธพล สิงหอำไพ. (2530, เมษายน). "ภาษีมูลค่าเพิ่ม : การปฏิรูปทางภาษีอากร." **รายงานเศรษฐกิจรายเดือน ธนาคารแห่งประเทศไทย,**

พล ธีรคุปต์. (2534, มิถุนายน). "ภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียวหรือหลายอัตรา." **สรรพากรสาส์น, 38, 6.** หน้า 88-96.

ลัดดา โภคาสถิตย์. (2535, มิถุนายน). "กลไกของภาษีมูลค่าเพิ่ม – ใบกำกับภาษี." **สรรพากรสาส์น, 39, 6.** หน้า 11-29.

ลาวัลย์ เขมะพันธุ์มนัส. (2533, กันยายน). "ภาษีมูลค่าเพิ่ม Value Added Tax." **สรรพากรสาส์น, 37, 9.** หน้า 35-48.

เสรี ลีลาภัย. (2539, ตุลาคม). "จุดอ่อนของภาษีมูลค่าเพิ่ม." **วารสารธรรมนิติ ฉบับเอกสารภาษีอากร, 16, 181.** หน้า 35-43.

สาธิต รังคสิริ. (2539, มิถุนายน). "บทเรียนภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศญี่ปุ่น." **สรรพากรสาส์น. 38, 6.** หน้า 48-56.

สุภาวดี กิระพานิช. (2542, กันยายน). "ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม 2 อัตราสำหรับประเทศไทย." **วารสารการเงินการคลัง, 45, 48.** หน้า 55-63.

สมภพ ผ่องสว่าง. (2541, กันยายน). "การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม : พ่อค้าโกงภาษีหรืออาชญากร." **สรรพากรสาส์น, 45, 9.** หน้า 53-69.

วิทยานิพนธ์

จิตธาดา ธนะโสภน. (2545). **ภาษีสรรพสามิต :วิเคราะห์แนวคิดและหลักการจัดเก็บในประเทศไทย.** วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

วทัญญู เขมะจารีย์กุล. (2542). **ข้อจำกัดทางกฎหมายในการดำเนินคดีผู้ทุจริตในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม.** วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์. กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

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

วีรวรรณ พูลพิพัฒน์. (2515). **ปัญหาการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในประเทศไทย.** วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต แผนกวิชาการบัญชี. กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

ศรีสมัย เนตรมัย. (2525). **ปัญหาการนำภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้ในประเทศไทย.** วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์. กรุงเทพฯ : จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

สุธิดา ยศไกร. (2510). **การอำนวยความสะดวกและรักษาความเป็นธรรมเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทย.** วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต สาขาเศรษฐศาสตร์สหกรณ์. กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.

กฎหมาย

ประมวลรัษฎากร พ.ศ.2483.

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527.

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2499.

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 354 พ.ศ. 2542.

สารสนเทศจากสื่ออิเล็กทรอนิกส์

กรมสรรพสามิต. การจัดเก็บภาษีของกรมสรรพสามิต. สืบค้นเมื่อ 21 พฤษภาคม 2548, จาก **http://www.excise.go.th/tax2b3.html**

สุริยุ เมืองขุนรอง. การบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่ม Value Added Tax Accounting. สืบค้นเมื่อ 27 พฤษภาคม 2550, จาก **http://www2.utcc.ac.th/index.php**

ศูนย์สารสนเทศการค้าระหว่างประเทศ. การขอคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม. สืบค้นเมื่อ 3 กรกฎาคม 2549, จาก **http://www.depthai.go.th/regulations/document/intro/VAT.doc**

ดวงพร คงสมแก้ว. **ใครคือผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาระภาษีเกิดขึ้นเมื่อใด?**. สืบค้นเมื่อ 21 พฤษภาคม 2550, จาก **http://www.geocities.com/nitithanakij/all_thing_law006.htm**

ผู้จัดการออนไลน์. กรมสรรพากรเร่งสรุปภาษีมูลค่าเพิ่มเสนอ รมว.คลังคนใหม่. สืบค้นเมื่อ 16 ธันวาคม 2550, จาก **ticnews.net/modules.php**

ภาษาอังกฤษ

BOOKS

A.R. Prest. (1980). **Value Added Taxation The Experience of the United Kingdom**. UK : Oxford : University Press.

Barry Spitz. (2002). **International Tax Havens Guide offshore Tax Strategies**. UK : A Panel Publication.

Chaipat Sahasakul. (2530). **FEATURES OF THE TAX SYSTEM IN THAILAND**. Thailand : Development Research Institute.

Carls Shoup. (1968). **The sales Tax In France**. New York : Columbia Univers - Press.

Dora Hancock. (1995). **Taxation Policy & Practice. 1995/6 edition**. UK : Chapman & Hall. The Business School, Leeds Metropolitan University.

George R. Zodrow and Peter Mieszkowski. (2002). **United States Tax Reform in the 21st Century**. UK : The Press Syndicate of the University of Cambridge.

J. Philip Hardman and Andrew Park QC. (1991). **1991-92 Tax Statutes and Statutory Instruments With Concessions and Statements of Practice**. CCH Editions Limited.

Kath Nightingale. (2000). **Taxation Theory and Practice (Third Edition)**. UK: Sweet & Maxwell.

Hiromitsu Ishi. (2002). **THE JAPANESE TAX SYSTEM (Third Edition)**. UK : Oxford.

John Walters, M.A. (1983). **F.C.A., Grundy's Tax Havens : A World Survey**. UK : London Sweet & Maxwell.

John Creedy & Norman Gemmell. (2006). **Modeling Tax Revenue Growth**. UK: Edward Elgar Publishing, Inc.

John Tiley ,MA. (1985). **Butterworths UK Tax Guide 1985-1986**. UK : Butterworths FCO (Publishers) Ltd.

Neil Warren. (2000). A PROSPECT INTELLIGENCE REPORT. **GST Masterclass. the New Zealand experience.**

Robert Wareham BS, (Econ) FCA. (1991). **Tolley's Tase Legislation, Value Added Tax Tolley.** UK : Publishing Company Ltd.

Simon James and Christopher Nobes. (1992). **The Economics of Taxation Fourth Edition**. Prentice Hall International (UK) Ltd .

SMITH(A). (1993). **Recherches sur la nature et les cuses de la Richesse des nations**. GALIMARD, 1976 et ESCLASSAN(M.C)... "Finances Pubiques" LGDJ 1993

Shigo Ohara. (1999). **AN OUT LINE OF JAPANSES TAX ADMINIRTRATION 2001**. Japan : AUTHORIZATION OF TAX BUREAU MINISTRY OF FINANCE

LAW

Value Added Tax 1994.

Value Added Tax 1969.

ELECTRONIC SOURCES

Territoriality of TVA . Retrieved May 21, 2007, from **http://e-fpo.fpo.go.th/e-tax/Tax_overview/Data/France.pdf**

Skatteetaten. Guide to Value Added Tax in Norway. Retrieved May 21, 2007, from **http://www.skatteetaten.no/Templates/Brosjyre.aspx?id=7160&chapter=7174&epslanguage=NO**

GST forms and guides. Goods and services tax (GST) and Provisional Tax return Retrieved May 9, 2007, from **http://www.ird.govt.nz/forms-guides/keyword/gst/**

FAQ: VAT - A beginner's guide for businesses. Retrieved June 2, 2007, from **http://customs.hmrc.gov.uk/**

Office of public Sector Information . Value Added Tax Act 1994 CHAPTER 23. Retrieved June 2, 2006, from **http://www.opsi.gov.uk/**

Wikipedia, the free encyclopedia. Value Added Tax. Retrieved May 21, 2007, from **http://en.wikipedia.org/wiki/value_added_tax**

Territoriality of TVA . Retrieved May 21, 2007, from **http://e-fpo.fpo.go.th/e-tax/Tax_overview/Data/France.pdf**

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ-นามสกุล	นายพฤฒวรรธ รินทร์ธราศรี
ประวัติการศึกษา	สำเร็จการศึกษา นิติศาสตร์บัณฑิต จาก มหาวิทยาลัยรามคำแหง ปีการศึกษา 2543 เนติบัณฑิตไทย สมัย 57 (ปี พ.ศ. 2547)
ตำแหน่งและสถานที่ทำงานปัจจุบัน	นิติกร สำนักงานสรรพากรภาค 4

DPU